# التطورات المالية الدولية الحديثة
## وأثرها على التشريع الضريبي

### دراسة تحليلية مقارنة

الدكتور
عبد الباسط علي جاسم الزبيدي





**التطورات المالية الدولية الحديثة**

**وأثرها على التشريع الضريبي العراقي**

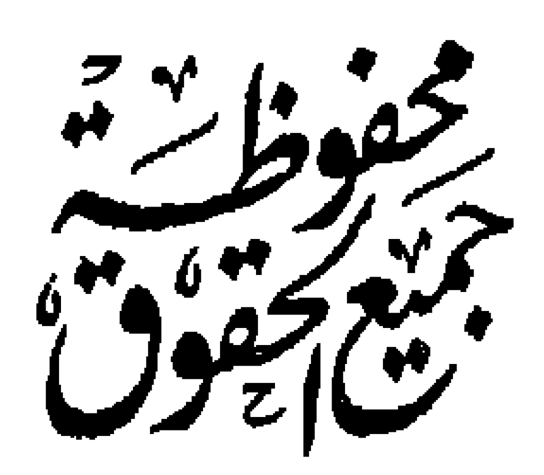
دراسة مقارنة

# التطورات المالية الدولية الحديثة
# وأثرها
# على التشريع الضريبي العراقي

## دراسة مقارنة

الدكتور
عبد الباسط علي جاسم الزبيدي
**أستاذ المالية العامة والتشريع الضريبي المساعد**
**كلية الحقوق / جامعة الموصل**






رقم التصنيف : 336.2

المؤلف ومن هو في حكمه : عبد الباسط علي الزبيدي.

عنوان الكتاب : التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي: دراسة مقارنة.

رقم الإيداع : 2013/5/1692

الواصفات : الضرائب//بيت المال//السياسة الجنائية/

بيانات الناشر : عمان – دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع

يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبّر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى.

(ردمك) ISBN 978-9957-32-762-0

تم إعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية.



الطبعة الأولى 2014-1435هـ



دار الحامد للنشر والتوزيع

الأردن - عمان - شفا بدران - شارع العرب مقابل جامعة العلوم التطبيقية

هاتف: 5231081 6 962+ فاكس : 5235594 6 962+

ص.ب . (366) الرمز البريدي: (11941) عمان – الأردن

www.daralhamed.net

E-mail : daralhamed@yahoo.com

بســم الله الرّحمن الرّحيــم

﴿ قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي ۝ وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ۝ وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِنْ لِسَانِي ۝ يَفْقَهُوا قَوْلِي ۝ ﴾

صدق الله العظيم

**[سورة طه: الآيات 25–28]**

# الإهـــــــــداء

إلى كل من علمني حرفاً ... كما قال الشاعر :

**قم للمعلم وفــه التبجيـــــلَ**

**كـــاد المعلم أن يكون رسولَ**

في مرحلة الابتدائية ... مدرســة البحتري للبنين

في مرحلة المتوسطة ... متوسطــة الحرية للبنين

في مرحلة الإعدادية... الإعدادية المركزية للبنين

في مرحلــــة الكلية والماجستير والدكتوراه ... كلية الحقوق / جامعة الموصل

وفي مرحلة الكلية أيضاً ... كلية المعرفـــة / جامعة طرابلس (للدراسات الشرعية العربية والإسلاميـــة)

المحتويات

# المقدمة

لقد احتلت العولمة بايجابياتها وسلبياتها مكاناً متقدماً في العقود الأخيرة لدى الدارسين والباحثين والكتاب والمفكرين وذلك محاولة لفهم تلك الظاهرة التي أصبحت واقعاً يفرض نفسه، ظهرت العولمة بسمات واضحة أهمها السمة الثقافية والاقتصادية والسياسية ولكن أوضح سماتها السمة الاقتصادية التي أدت إلى انفتاح العالم اقتصادياً من خلال سياسة التحرر الاقتصادي وحرية انتقال السلع والخدمات وساهم في ذلك بشكل كبير صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية وهذا كله أدى إلى تقليص عائدات الدول من الضرائب غير المباشرة (الضرائب الكمركمية) والتركيز على الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) الأمر الذي يتطلب البحث على نماذج ضريبية واليات عمل للتعويض عن تآكل الأوعية الضريبية، لذا فقد سعت العديد من الدول إلى مواكبة التطورات المالية الدولية الحديثة من خلال إجراء إصلاح ضريبي شامل للجهاز الضريبي يتضمن إصلاح الإدارة الضريبية والنظام الضريبي ذاته وكذلك محاولة الأخذ ببعض أنواع الضرائب المستحدثة كالضريبة على التجارة الالكترونية والضريبة على القيمة المضافة والضريبة على التلوث البيئي، هذا ما سوف نتناوله في الدراسة فضلاً عن اثر هذه التطورات على التشريع الضريبي العراقي وذلك من خلال عرض لأهم الدول التي أخذت بهذه التطورات المتسارعة والمتلاحقة ومحاولة مقارنتها بالتشريع الضريبي العراقي لغرض الاستفادة منها عند وضع تشريعات ضريبية في المستقبل، وعليه سوف نتناول الموضوع في ستة فصول وكما يأتي:

الفصل الأول: العولمة والسياسة الضريبية.

الفصل الثاني: الإدارة الضريبية الحديثة.

الفصل الثالث: الضريبة الموحدة على الدخل.

الفصل الرابع: الضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الخامس: الضريبة على التجارة الالكترونية.

الفصل السادس: الضريبة على التلوث البيئي.

# الفصل الأول

# العولمة والسياسة الضريبية

---

المبحث الأول: العولمة وأدواتها المالية.

المبحث الثاني: السياسة الضريبية وبرامج الإصلاح الاقتصادي والمالي.

# الفصل الأول

## العولمة والسياسة الضريبية

تعد العولمة احد أهم النتائج المترتبة على انهيار التوازن الـدولي لمصـلحة الولايات المتحدة الأمريكية، فقد حظيت باهتمام كبير من قبل البـاحثين المهتمـين بدراسة المتغيرات التي طرأت على الساحة الدولية وأدى ذلك إلـى تغييـر الـنظم المالية في المجتمع الدولي. ونظراً لأهمية الضرائب فقد سعت الدول إلى تطويرهـا بما يتلائم مع التطورات الاقتصادية العالمية من خلال السياسة الضـريبية وعليـه سوف يتم تقسيم الفصل إلى مبحثين وكما يأتي:

**المبحث الأول: العولمة وأدواتها الضريبية.**

**المبحث الثاني: السياسة الضريبية وبرامج الإصلاح الاقتصادي والمالي.**

# المبحث الأول

## العولمة وأدواتها المالية

لقد احتلت العولمة بايجابياتها وسلبياتها مكاناً متقدماً في العقود الأخيرة لـدى الدارسين والباحثين والكتاب والمفكرين وذلك محاولة لفهـم تلـك الظـاهرة التـي أصبحت واقعاً يفرض نفسه.

والعولمة ليست موضوعاً جديداً وان كثر الحديث والجدل عنها في السـنوات الأخيرة، إذ يرى البعض أنها ظاهرة مستمرة منـذ فجـر التـاريخ، وان اختلفـت مسمياتها وأهدافها وأدواتها. فهي ليست وليدة العقد الأخير من القرن العشرين، بـل أنها ظاهرة قديمة ترجع جذورها إلى النظام الإقطاعي في العصور الوسطى لأوربا على وجه التحديد الذي غلبت عليه سمة الدولية أو العالمية. ولقد ظهرت العولمـة بسمات جديدة أهمها السمة الثقافية والسياسية والاقتصادية ولكـن أوضـح سـمات العولمة هي السمة الاقتصادية التي أدت إلى انفتاح العالم اقتصادياً من خلال سياسة التحرر الاقتصادي وحرية انتقال السلع والخدمات. وساهم في ذلـك بشـكل كبيـر صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية.

أما عن أهم تحدياتها تتمثل بـ(عولمة الفقر، سياسة الإقصاء والتهميش) الذي فرض على العديد من الدول العالم سيما البلدان النامية فضلاً عن فرض نوع جديد من العلاقات بين دول الشمال المنتجة ودول الجنوب الأقل تطوراً.

وعلى ضوء ذلك سوف يتم تقسيم الدراسة إلى مطلبين المطلب الأول يتناول ماهية العولمة وتميزها عما يشتبه بها من مصطلحات وسماتها والياتها أما المطلب الثاني فنتناول العولمة المالية وتحدياتها وأثارها على الضرائب.

## المطلب الأول

## ماهية العولمة

من اجل الوقوف على ماهية العولمة لابد من تعريفها وتمييزها عما يشتبه بها من مصطلحات وتحديد سماتها وأدواتها وكما في المطالب الآتية:

الفرع الأول: تعريف العولمة.

الفرع الثاني: تمييز العولمة عما يشتبه بها من أوضاع.

الفرع الثالث: سمات العولمة.

الفرع الرابع: أدوات العولمة.

## الفرع الأول

## تعريف العولمة

سنحاول فيما يأتي تعريف العولمة لغةً في الفرع الأول ثم نتناول تعريفها اصطلاحاً في الفرع الثاني.

**أولاً: العولمة لغةً**

العولمة لغةً على وزن فوعلة علم – عالم – يعالم – عولمة

فعل – فاعل – يفاعل – فوعلة[1]

إن العولمة ترجمة للمصطلح الانكليزي Globalization نسبة إلى كلمة (Globe) التي تعني الكرة الأرضية[2].

---

[1] مختار الصحاح، أبو بكر الرازي، دار الكتاب العربي، بيروت.

[2] إن العولمة هي ترجمة للكلمة الفرنسية Mondialisation التي تعني جعل الشيء على مستوى عالمي. انظر: د. هالة مصطفى، العولمة... دور جديد للدولة، مجلة السياسة الدولية، السنة 34، العدد 34، مؤسسة الأهرام، مطبعة الأهرام، القاهرة، 1998، ص43.

ويرى الدكتور إسماعيل صبري عبد الله إن كلمة Globalization الانكليزية لا تترجم إلى كلمة العولمة وإنما إلى كلمة الكوكبية حيث إن كلمة Globalization مشتقة من كلمة (Globe) والتي تعني الكرة الأرضية التي يعيش العالم على سطحها[1]. وهناك من الفقهاء من يطلق على العولمة تسمية الكونية وهي مأخوذة من الكون الذي يدل على كل ما له وجود من الذرة إلى المجرة[2].

ونرى أن التسمية الصحيحة لهذه الظاهرة هي العولمة لان هذا المصطلح يجسد حقيقة الانتقال بالنظام العالمي من الثنائية إلى الأحادية القطبية.

**ثانياً: العولمة اصطلاحاً**

إن صياغة تعريف دقيق للعولمة يبدو مسألة معقدة وشائكة نظراً لتعدد التعريفات لها والاختلاف الواضح في هذه التعريفات تبعاً للزاوية التي نظر بها الباحث إلى العولمة فكانت أما تعاريف سياسية وإما اقتصادية وإما ثقافية.

فمن التعاريف التي أعطت للعولمة معناً سياسياً هو تعريف الدكتور (ريتشارد هيجوت) حيث عرفها: (هي ما اعتدنا في العالم الثالث ولعدة قرون أن نطلق عليه الاستعمار)[3].

في حين يركز الدكتور محمد سعد سماحة في تعريفه للعولمة على الجانب الاقتصادي فيعرفها بأنها: (القوى التي يمكنها السيطرة على الأسواق الدولية والشركات متعددة الجنسيات التي ليس لها ولاء أية دولة أو قومية)[4].

---

(1) انظر: د. إسماعيل صبري عبد الله، الكوكبة: الرأسمالية في مرحلة ما بعد الامبريالية، مجلة المستقبل العربي، العدد 222، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1997، ص5.

(2) د. احمد صدقي الدجاني، تعقيب على بحث السيد يس – في مفهوم العولمة، ندوة العرب والعولمة، ط1، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1998، ص361.

(3) طلعت جياد لجي الحديد، مبادئ القانون الدولي العام والعولمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2001، ص19.

(4) انظر: د. محمد سعد سماحة، العولمة والعولمة البديلة، مجلة النور الأردنية، العدد 85، المملكة الأردنية الهاشمية، 1998، ص22.

من كل ما تقدم يمكننا تعريف العولمة بأنها: (حرية انتقال البضائع والأفراد ورؤوس الأموال وكذلك المعلومات عبر بلاد العالم وهي تمثل إستراتيجية تستهدف ترويج أفكار وسياسيات لصالح جهة معينة ترى في ذلك ما يخدم مصالحها).

## الفرع الثاني
## تمييز العولمة عما يشتبه بها من أوضاع

هناك بعض المصطلحات المقاربة أو المشابهة لمصطلح العولمة والتي قد تؤدي بالبعض إلى الالتباس وإطلاق لفظ العولمة عليها ومن بين أهم تلك المصطلحات مصطلح العالمية والتدويل وتعدد الجنسية.

ففيما يتعلق بمصطلح العالمية Universalism تعني الانتقال إلى العالم المشترك من الخاص الوطني أو أسبقية العام على الخاص مع ترك الخيار للدول للدخول في العالمية أو أن تنئ بنفسها عنها[1].

أما فيما يتعلق بمصطلح التدويل International فهو نظام دولي وضعته الدول لتحديد شكل علاقتها في مسألة من المسائل ومضمون هذا النظام إخراج قناة أو مضيق أو غيرهما من سيادة دولة ما ووضع حق إرادتها بين عدة دول لتدخل بذلك ضمن مفهوم ارث الإنسانية المشترك[2].

أما فيما يتعلق بعلاقة الإسلام بالعولمة فان هناك من يرى بان الإسلام هو عولمة فهو عالمي النزعة لقوله تعالى (يَاأَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنثَى

---

(1) انظر: د. إبراهيم أبراش، (في عصر العولمة تجدد تساؤلات عصر النهضة، العرب وتحديات عصر النهضة)، مجلة المستقبل العربي، السنة 29، العدد 37، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2007، ص11.

(2) انظر: جوستان ماسيا، كيف نواجه العولمة، ترجمة بسمة بربري، بحث مقدم إلى المؤتمر القومي، القاهرة، 1997، ص234.

وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ)[1]
وكذلك قوله تعالى: (وَمِنْ آيَاتِهِ أَنْ خَلَقَ لَكُمْ مِنْ أَنفُسِكُمْ أَزْوَاجًا لِتَسْكُنُوا إِلَيْهَا وَجَعَلَ بَيْنَكُمْ مَوَدَّةً وَرَحْمَةً إِنَّ فِي ذَلِكَ لَآيَاتٍ لِقَوْمٍ يَتَفَكَّرُونَ * وَمِنْ آيَاتِهِ خَلْقُ السَّمَاوَاتِ وَالأَرْضِ وَاخْتِلافُ أَلْسِنَتِكُمْ وَأَلْوَانِكُمْ إِنَّ فِي ذَلِكَ لَآيَاتٍ لِلْعَالِمِينَ)[2].

أما فيما يتعلق بالشركات المتعددة الجنسية والعولمة فانه يمكن القول إن الشركات متعددة الجنسية هو ذلك المشروع الذي يتركب من مجموعة من الوحدات الفرعية التي ترتبط بالمركز الأصلي بعلاقات قانونية وتخضع لإستراتيجية اقتصادية عامة تولى الاستثمار في مناطق جغرافية متعددة[3].

ويمكن القول بان مفهوم العولمة الاقتصادية قد ارتبط باتساع دور الشركات متعددة الجنسية في الاقتصاد الدولي المعاصر وتعد القوة الدافعة باتجاه العولمة، وتشير التقديرات الحديثة إلى أن عدد الشركات المتعددة الجنسية يناهز (65) ألف شركة وقرابة (850) ألف شركة أجنبية منتسبة لها في شتى أرجاء المعمورة وان الدول المتقدمة هي موطن لحوالي (50) ألف شركة أي ما يناهز (77%) من إجمالي الشركات متعددة الجنسية في العالم وبلغ حجم مبيعات الشركات المتعددة الجنسية (18500) مليار دولار في عام 2001 وان إجمالي رصيد استثماراتها الخارجية (6.6) تريليون دولار وتسيطر على حوالي (40%) من التجارة العالمية[4].

---

[1] سورة الحجرات، الآية (13).

[2] سورة الروم، الآية (22).

[3] مصطفى سلامة حسين ومحمد سامي عبد الحميد، القانون الدولي العام، الدار الجامعية، 1988، ص341.

[4] نوزاد عبد الرحمن الهيتي، الشركات متعددة الجنسية ودورها في الاقتصاد العالمي، متاحة على الرابط التالي www.world-acc.net.

ويمكن القول أن هناك ثلاثة عناصر ضرورية وأساسية من اجل قيام الشركات المتعددة الجنسية وهي[1]:

1. أن توجد عدة وحدات قانونية مستقلة تتمتع كل منها بشخصية قانونية منفصلة.
2. ضرورة خضوع هذه الوحدات القانونية المستقلة لسيطرة اقتصادية موحدة.
3. أن تتحقق هذه السيطرة بواسطة أدوات فنية مستمدة من قانون الشركات.

## الفرع الثالث
## سمات العولمة

إن أهم سمات العولمة هي السمة الاقتصادية والسمة الثقافية والسمة السياسية، سنحاول نتناولها فيما يأتي تباعاً:

**أولاً: السمة الاقتصادية**

لقد ارتبطت العولمة ومنذ بداياتها بالمجال الاقتصادي والمالي وذلك كنتاج للثورة العلمية والتكنولوجية التي مثلت نقلة جديدة لتطور الرأسمالية العالمية في مرحلة ما بعد الثورة الصناعية حيث ظهرت الحاجة إلى توحيد أسواق الدول الصناعية لاستيعاب المنتجات الحديثة وكان لذلك اثر للتحول من الرأسمالية القومية إلى الرأسمالية العابرة للقوميات[2]، وبهذا فان العولمة الاقتصادية وتوسعها المستمر تتجاوز بأبعادها ومدلولاتها ونتائجها ظاهرة تدويل النشاط الاقتصادي الذي عهدناه من قبل ونعني بشكل عام اندماج أسواق العالم في حقول التجارة والاستثمارات المباشرة وانتقال الأموال والتقانة ضمن إطار من رأسمالية وحرية التجارة[3].

---

(1) انظر: د. حسام عيسى، الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون سنة طبع، ص48.

(2) د. هالة مصطفى، مصدر سابق، ص44.

(3) انظر: مجدي عمر، التغييرات في النظام الدولي وأثرها على منطقة الشرق الأوسط، ط1، مركز دراسات الشرق الأوسط، الأردن، 1995، ص42.

**ثانياً: السمة الثقافية**

إن العولمة الثقافية هي امتداد للعولمة الاقتصادية وتوسعاً فيها إذ أنها لا تختلف عنها إلا في طبيعة ميادينها بدلاً من الميادين الاقتصادية نجدها هنا تشمل الميادين الفكرية واللغوية والفنية ثم هي في سوى ذلك تتفق مع العولمة الاقتصادية في النفوذ والسيطرة[1].

إن العولمة الثقافية تحمل في طياتها نوعاً من الغزو الثقافي أي الثقافة الضعيفة لصالح ثقافة أقوى منها فما فعله المهاجرون الأوائل إلى القارة الأمريكية بالهنود الحمر هو نوع من الغزو الثقافي وهذا ما فعله أيضا المهاجرون الأوربيون إلى استراليا بسكانها الأصليين والاستعمار ما هو إلا نوع من العولمة والغزو الثقافي[2]، أما ابرز أدوات العولمة فهي اللغة الانكليزية فقد أصبحت في عالمنا المعاصر لغة شبه عامة يستخدمها العلماء ورجال الأعمال بل إن العديد من الشركات تشترط فيمن يعمل لديها أن يكون من الذين يجيدون التكلم باللغات الأجنبية[3]. أما الأداة الثانية للعولمة الثقافية فهي الجامعات الأمريكية التي لا تقل أهمية عن دور مؤسسات هوليود بنشر قيم وأفكار الثقافة الأمريكية لان من مستلزمات الانضمام إلى الجامعة أن يقوم الطالب بتجاهل ما اكتسبه من قيم ومبادئ وأفكار تتعارض والفكر الغربي[4].

---

(1) انظر: د. ناصر الدين الأسد، الثقافة العربية بين العولمة والعالمية، مجلة أكاديمية المملكة المغربية، العدد6، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 1999، ص149.

(2) انظر: جيهان سليم، عولمة الثقافة واستراتيجيات التعامل معها في ظل العولمة، مجلة المستقبل العربي، السنة 26، العدد 293، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2003، ص124.

(3) انظر: فراس علي الجبوري، أشخاص القانون الدولي العام في ظل العولمة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2003، ص12.

(4) انظر: طلعت جياد الحديد، مصدر سابق، ص14.

**ثالثاً: السمة السياسية**

السمة الثالثة للعولمة هي السمة السياسية التي لا تزال في بدايتها وهي من الظواهر الجديدة المصاحبة لبروز وتطور العولمة وحركة عولمة العالم، إن العولمة في مظهرها السياسي تعني نقل العالم إلى دورة سياسية جديدة ترتكز على أحادية القطب والشمولية والتسلط فهي تشكل طريقة حياة مفروضة لا خيار معها وهي تؤمن لجهة محددة البقاء على قمة الهرم الدولي في محاولة منها لتطويع الإرادة السياسية للقبول بمنهج الاستغلال والاختراق من جانب واحد(1).

**رابعاً: السمة التقانية**

لعل هذه السمة من سمات العولمة هي الأهم فقد وفرت للعولمة الانتشار والسيطرة على العالم وحولته إلى قرية صغيرة حيث مع ثورة التقانة أصبح باستطاعة أي إنسان وفي أي بلد كان ان يتصل بأي شخص مهما كان توجهه الثقافي أو انتمائه السياسي إذ لا تقف بوجه التقانة الحديثة عقبة الحدود الجغرافية حيث أن منطق الزمان والمكان أو اللغة لا يشكل عائقاً أمام اتصال الناس فيما بينهم(2).

وتعتبر شبكة المعلومات الدولية (الانترنيت) احدث منجزات الثورة التكنولوجية والاتصالية وهي عبارة عن سلسلة من أجهزة كمبيوتر موصلة ببعضها تتشارك معاً في البيانات والبرامجيات نفسها انطلاقاً من كمبيوتر مركزي يسمى المزود باعتباره آلة عالية الإمكانات قادرة على القيام بعدة مهام وبسرعة عالية(3)، وقد أدت هذه التقنية إلى إعطاء طابع عالمي للبحوث ونظريات التعليم وممارستها

---

(1) انظر: محمد حسين الفلاحي، سلام اخضر من حرب (خطاب العولمة)، ط1، المغرب للطباعة والتصميم، بغداد، 2001، ص45.

(2) انظر: السيد يس (نظرة استشراقية للتطورات العالمية في القرن الواحد والعشرين)، مجلة الرسالة، العدد 11، المركز العربي للدراسات الإستراتيجية، دمشق، 1999، ص9.

(3) انظر: يحيى اليحياوي (العولمة أية عولمة أفريقيا الشرق)، الدار البيضاء، 1999، ص140.

وتبادلها بين مختلف دول العالم وشعوبها حيث أدى إلى تنظيم برامج التعاون الثقافي والتربوي والعلمي بين مختلف جامعات العالم[1].

## الفرع الرابع
## أدوات العولمة

سنحاول فيما يأتي تناول أدوات العولمة الاقتصادية والمالية وهي صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية لذلك سنتناولها تباعاً وفقاً لما يأتي:

**أولاً: صندوق النقد الدولي**

بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في ثلاثينيات القرن الماضي برزت الضرورة إلى إيجاد آليات دولية تسهم في الحيلولة دون تعرض الاقتصاد العالمي إلى أزمات مالية عالمية ومن هذه الآليات هي صندوق النقد الدولي الذي انشأ بمقتضى اتفاقية بريتون وودز في يوليو عام 1944 ليكون حارساً على النظام النقدي الدولي[2].

وبعد تصديق 29 بلداً على اتفاقية بريتون وودز دخل صندوق النقد الدولي إلى حيز الوجود وفي الوقت الحاضر يبلغ عدد أعضاءه 200 دولة ومن شروط الانضمام إلى صندوق النقد الدولي أن تكون الدولة ذات سيادة ولا يشترط أن تكون عضواً في الأمم المتحدة أو في البنك الدولي[3]. ويمكن للدول أن تسحب عضويتها

---

(1) فيصل بن محمد التليجاني، مصدر سابق، ص34.

(2) انظر: مهدي غالب حسن المقري، آفاق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الجمهورية اليمنية في ظل العولمة للفترة (1990-2000)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2002.

(3) وسام كلاكش، صندوق النقد الدولي والأزمة النقدية في جنوب شرق أسيا، رسالة دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق، الجامعة اللبنانية، بيروت، 2001، ص14.

من الصندوق في أي وقت ولكل عضو في الصندوق 250 صوتاً يحكم عضـويته مضافاً إليها عشرة أصوات عن كل سهم إضافي بمليون دولار[1].

إن للصندوق العديد من الوظائف التي يقوم بها على الصعيد العالمي لعل من أهمها:

- وظيفة مصرفية تمويلية: وذلك بإقراض البلدان الأعضـاء التـي تمـر بمشكلات في موازين مدفوعاتها ليس فقط لإمدادها بالتمويـل المؤقـت وإنما أيضاً لدعم سياسات التصحيح والإصلاح الرامية إلى حل مشكلاتها الأساسية.
- وظيفة رقابية إشرافية: وذلك بمراقبة التطورات والسياسات الاقتصـادية والمالية في البلدان الأعضاء وعلى المستوى العالمي وتقـديم المشـورة بشأن السياسات لاعضاءه استناداً إلى الخبرة التي اكتسبها طوال خمسين سنة[2]. وكذلك مراقبة مدى التزام الدول بقواعد السلوك النقـدي التـي اتفقت عليها السياسات الاقتصادية.

أما فيما يتعلق بالية السحب من موارد الصندوق فيمكن القول إن هناك ثلاثة طرق[3]:

1. السحب التلقائي: لكل دولة أن تلجأ إلى السـحب مـن مـوارد الصـندوق لمواجهة التزاماتها المالية دون أي قيد أو شرط وحسب إرادتها الخاصة في حدود ما دفعته من حصة بالذهب مضافاً إليه ما يساوي من الكميات التـي سحبتها الدول الأخرى الأعضاء ومن عملتها الوطنية.

---

(1) وسام كلاكش، صندوق النقد الدولي والأزمة النقدية في جنوب شرق أسيا، رسالة دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق، الجامعة اللبنانية، بيروت، 2001، ص14.

(2) معلومة متاحة على الرابط التالي www.imf.org.

(3) وسام كلاكش، مصدر سابق، ص21 وما بعدها.

2. السحب المشروط: يمكن للعضو أن يسحب كميات اكبر من النقـود ولكـن وفقاً لمبررات وشروط خاصة هي:
- يتناقص حجم القرض تدريجياً.
- توضيح الأسباب التي دعتها إلى الاقتراض.
- تقديم برنامج للسياسة الاقتصادية التي تعتمدها مع التعهد بعدم استعمال القرض إلا لتغطية العجز الطارئ في ميزان مدفوعاتها.

3. حقوق السحب الخاصة: إن حقوق السحب الخاصة تمثل تسـهيلات نقديـة إضافية تستخدمها الدول الأعضاء لتمويل عجز ميزان مدفوعاتها ولتعزيـز استقرار سعر صرف العملة الوطنية عن طريق زيادة احتياطها من النقـد الأجنبي. ويجري توزيع حقوق السحب الخاصة بين الدول الأعضاء علـى أساس نسبة الحصص التي كان يساهم بها كل عضو في الصندوق في نهاية عام 1969 ويوجد اليوم من قيم حقوق السحب الخاصة ما يعادل 29 مليار دولار.

**ثانياً: البنك الدولي**

لقد تم إنشاء البنك الدولي على اثر المؤتمر الذي انعقد في بريتون وودز فـي سنة 1944 حيث أسفر هذا المؤتمر عن إنشاء صندوق النقد والبنك الـدولي ولقـد ساهمت الدول العربية في إنشاء البنك الدولي الذي ابتدأ أعماله سنة 1946[1] ويبلغ عدد أعضاء البنك (183) دولة حتى عام 2001 ومقر البنك في واشنطن العاصمة الأمريكية ولكي تصبح أي دولة عضو في البنك أن تنظم أولاً إلى عضوية صندوق النقد الدولي[2].

---

(1) انظر: كليب سعد كليب، اقتصاد المعرفة والأمن الاقتصادي العربي، مجلة المستقبل العربي، السنة 26، العدد 293، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2003، ص23-24.

(2) انظر: معن عبد القادر آل زكريا، حديات تأثير العولمة في تراتبية نظام القانون الدولي للاقتصاد، ط1، دار الصقر للطباعة والنشر، العراق، 2005، ص115.

ويسعى البنك إلى تحقيق جملة من الأهداف منها[1]:

1. تمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول الأعضاء وإعادة أعمار الاقتصاديات التي دمرتها الحروب.
2. تشجيع الاستثمارات الأجنبية الخاصة (توسيع القطاع الخاص).
3. إعطاء قروض تهدف إلى إجراء إصلاحات هيكلية من اجل النهوض بالاقتصاديات.

ويعد البنك الدولي وبموجب اتفاقية إنشائه مؤسسة تقوم بين الحكومات في صورة شركة تملك الحكومات الأعضاء رأسمالها وقد تأسس البنك برأسمال قدره (10) مليارات دولار ورأسماله مقسم إلى أسهم قيمة السهم الواحد (100) ألف دولار وحق الاكتتاب في هذه الأسهم يقتصر على الدول وهي تساهم في البنك حسب مواردها الاقتصادية وعلى الدول الراغبة في المشاركات في البنك الدولي أن تسد نقداً (20%) من المبلغ الذي تشارك به (2% الذهب والدولار الأمريكي، 18% من عملتها الخاصة) أما 80% الأخرى فتبقى لديها كاحتياطي يستطيع البنك أن يسحب منها لتسديد التزاماته عند الحاجة[2].

وللبنك العديد من الهيئات التابعة له وهي[3]:

**أ: مؤسسة التنمية الدولية IDA**

هذه المؤسسة هدفها تمويل المشروعات الدولية عن طريق تقديم القروض للدول الأعضاء وتميز القروض الممنوحة من هذه المؤسسة هي الفائدة وطول مدة القرض والفائدة في هذه القروض زهيدة لا تتجاوز 0.75%.

---

(1) حسن العطار، المنظمات الدولية، مطبعة شفيق، ط1، بغداد، 1970، ص237.

(2) شيماء عبد الستار الليلة، العولمة والمنظمات الدولية المالية، ط1، دار آيلة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص109.

(3) د. خالد سعد زغلول حلمي (مثلث قيادة الاقتصاد العالمي)، مجلس النشر العلمي، القاهرة، 2002، ص ص 227-240.

وقد تم إنشاء هذه المؤسسة عام 1960 ولكي تقدم القروض لابد ان تتوفر شروط معينة وهي أن تكون الدولة طالبة القرض فقيرة جداً ويعاني ميزان مدفوعاتها من اختلال وان يكون استعدادها للتنمية حقيقاً.

**ب: المؤسسة المالية الدولية IFC**

تم إنشاء هذه المؤسسة عام 1955 وتقوم هذه المؤسسة بدعم النمو الاقتصادي عن طريق تشجيع نمو المشروعات الإنتاجية الخاصة في الدول الأعضاء الأقل نمواً[1].

**جـ: الوكالة الدولية لضمان الاستثمار MIGA**

لقد تم إنشاء هذه الوكالة عام 1988 وتستهدف تحقيق العديد من الأهداف وهي تشجيع التعاون بين الدول في مجال التنمية الاقتصادية وتشجيع تدفق رأس المال والتكنولوجيا للدول النامية[2].

**ثالثاً: منظمة التجارة العالمية**

لقد اتجه تفكير دول العالم إلى إنشاء منظمة التجارة العالمية وذلك من اجل إنقاذ اقتصاديات الدول المنهارة من جراء الحرب العالمية الثانية، وطرحت فكرة إنشاءها عندما اصدر المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة بناءً على مقترح أمريكي توصية بعقد مؤتمر دولي للتجارة والتوظيف في لندن عام 1946 وتم عقد المؤتمر بالفعل وتم استكمال أعماله في عام 1947 ثم اختتمها في هافانا عام 1948 حيث صدر ميثاق هافانا الذي تضمن العمل على إنشاء منظمة التجارة الدولية ورغم أن مؤتمر هافانا الذي أسفر عنه ميثاق هافانا انعقد في الأساس من خلال مبادرة أمريكية إلا أن الكونكرس الأمريكي رفض التصديق على الميثاق

---

(1) د. جاسم محمد زكريا، مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 1997، ص ص323-324.

(2) المصدر نفسه، ص325.

خشية أن تنقص هذه المنظمة من سيادة أمريكا على تجارتها الخارجية ومع هذا الرفض فقد دعت في الوقت ذاته إلى عقد اتفاقية شاملة لتحرير التجارة الدولية السلعية من القيود التعريفية وغير التعريفية(1).

وقد أطلق على هذه الاتفاقية اسم اتفاقية الجات (GATT) The General Agreement on Tariffs and Trade، وتهدف اتفاقية الجات إلى تحرير التجارة الدولية أي إزالة الحواجز الكمركية وغير الكمركية وفتح الأسواق وإتاحة أوسع المجالات للمنافسة الدولية، ويمكن اعتبار اتفاقية الجات ميزة دولية للتفاوض على التخفيضات في التعريفة الكمركية وإزالة وتخفيض القيود الأخرى التي تعيق التجارة الدولية(2).

ولقد عقد اتفاقية الجات ثماني جولات للتفاوض الأولى 1947 والثانية 1949 والثالثة 1950-1951 والرابعة 1952-1956 والخامسة 1959-1962 والسادسة 1964-1967 والسابعة 1973-1974 والأخيرة وهي أهمها جولة الاورغواي التي انتهت بها اتفاقية الجات وتأسست منظمة التجارة العالمية 1994(3).

وتسعى منظمة التجارة العالمية إلى تحقيق جملة من الأهداف لعل من أهمها رفع مستوى المعيشة والعمل على زيادة الدخل القومي، تحقيق التوظيف الكامل لموارد العالم، محاولة إشراك الدول النامية والأقل نمواً في التجارة الدولية(4).

---

(1) انظر: عبد المطلب عبد الحميد، الجات واليات عمل منظمة التجارة العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص21.

(2) انظر: معن عبد القادر آل زكريا، عولمة المنظمات الاقتصادية الدولية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2005، ص93.

(3) د. حميد الجميلي، دراسات في اقتصاد الغات، دار الشؤون الثقافية العامة، وزارة الثقافة والإعلام، ط1، آفاق عربية، بغداد، 1998، ص11.

(4) عبد المطلب عبد الحميد، مصدر سابق، ص182.

وعدد أعضاء منظمة التجارة العالمية 132 دولة لغاية عام 1998 وهي تسيطر على أكثر من (97%) من التجارة العالمية وهناك أكثر من (31) دولة قدمت طلباً للانضمام للمنظمة.

ولمنظمة التجارة العالمية جهاز لتسوية المنازعات ينظر في المسائل التجارية للتصدي للمنازعات التجارية كافة، يعمل على توفير الحلول الايجابية لأي خلاف بما يرضي كل الأطراف[1]، ولمنظمة التجارة العالمية آلية لمراجعة السياسيات التجارية وذلك من اجل تأمين المزيد من التناسق في عملية صنع السياسة الاقتصادية على الصعيد الدولي.

من كل ما تقدم يمكن تعريف منظمة التجارة العالمية بأنها منظمة دولية تتمتع بسلطات تعاقدية، بغية تقنين وإرساء مبادئ وأسس التبادل التجاري الحر واتخاذ التدابير وإصدار الأحكام المتعلقة بكافة القضايا ذات الصلة بالتجارة الدولية في السلع والخدمات وحماية الملكية الفكرية المتصلة بالتجارة وتنظيم قواعد الاستثمار بشكل عام.

## المطلب الثاني

## العولمة المالية

لقد أصبحت العولمة من ابرز مظاهر التطور العالمي في شتى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، والعولمة كما مر بنا هي انفتاح على العالم وهي حركة متدفقة ثقافياً، اقتصادياً، سياسياً وتكنولوجياً. حيث نتعامل اليوم مع عالم تتلاشى فيه تأثير الحدود الجغرافية والسياسية، حيث أمامنا رأس مال متحرك بغير قيود وينتقلون بغير حدود ومعلومات تتدفق بغير عوائق، ولقد أدت كل هذه التحولات إلى بروز العولمة الاقتصادية وباعتبار العولمة المالية هي لب العولمة الاقتصادية سوف نتطرق إليها في هذا المبحث من خلال مطلبين الأول نتناول فيه

[1] عبد المطلب عبد الحميد، مصدر سابق، ص20.

مفهوم العولمة وتطورها ونسلط الضوء في الثاني على تحديات العولمة المالية، ونختم في الثالث اثر العولمة على الضرائب.

## الفرع الأول

## مفهوم العولمة المالية ومراحل تطورها

سوف نتطرق في المطلب هذا إلى إعطاء مفهوم للعولمة المالية ونبذة عن تطورها وذلك في الفرعين التاليين:

**أولاً: مفهوم العولمة المالية**

تعرف العولمة المالية بمصطلح الاستثمار المالي[1] وهي تعني زيادة حركية أو حرية انتقال رؤوس الأموال وبدون قيود بين الدول أو على الصعيد الدولي فأصبحت مؤشراً لعولمة الاقتصاد المالي العالمي[2].

كما تعرف العولمة المالية بأنها تقنية إزالة القيود النقدية والمالية على حركة رأس المال المالي الدولي عبر الحدود في العالم حيث أن العولمة المالية جوهرها حركة رؤوس الأموال عبر الحدود.

أما عن الأسباب التي أدت إلى ظهور العولمة المالية فهي تمثلت بما يأتي[3]:

1. تخفيض الحواجز أمام التجارة الدولية وازدياد تدفق السلع والخدمات عبر الحدود.

---

[1] محمد طيفور، الآثار المالية للعولمة، بحث منشور على الموقع الالكتروني الأتي بتاريخ 2011/10/15 www.alqaly.com/ob7ath/action=contact.

[2] رميدي عبد الوهاب، العولمة المالية وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي بعنوان (سياسيات التمويل وآثارها على الاقتصاديات والمؤسسات)، تشرين الأول، 2006، ص2.

[3] د. صالح مفتاح، العولمة المالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 2، جامعة محمد غيضر، بسكرة، حزيران، 2002، ص205؛ العولمة المالية، بحث منشور على الموقع الالكتروني الأتي بتاريخ 2011/10/15 www.etudiantdz.net/vb/t15488.html.

2. عولمة الوساطة المالية كجزء من الاستجابة للطلب على آليات الوساطة في تدفقات رؤوس الأموال عبر الحدود.
3. التكنولوجيا وتطوراتها والتي أدت إلى خلق ما يسمى بعولمة الأسواق.
4. الإبداع المالي عن طريق تطوير طرق جديدة في المفاوضات وإبرام الصفقات وخلق فرص تمويل جديدة.

ولقد تطورت العولمة المالية بفضل عدة عوامل هي:

1. تطور أسواق الاورو (سوق عملات الاورو – سوق سندات الاورو).
2. التطور الصناعي لبعض الدول السائرة في طريق النمو.
3. توسع الاستثمارات الأجنبية وتدفق رؤوس الأموال الأجنبية.
4. ظهور أدوات مالية جديدة مثل العقود المستقبلية وعمليات المبادلة.

ولقد ظهرت عولمة أسواق رأس المال بعد تحرير الاتفاقية العالمية لتحرير التجارة في الخدمات (GATS) والتي إعادة تشكيل القطاع المالي والمصرفي وسمحت بدخول أسواق رأس المال بدون وساطة مصرفية وأدت إلى التحول من عقلية المصارف التجارية القائمة على أساس (مخاطر الائتمان) إلى عقلية المصارف الاستثمارية القائمة على أساس مخاطر السوق وأخيرا سمحت باندماج أسواق النقد والمال الدولية في سوق عالمية كونية واحدة.

**ثانياً: مراحل تطور العولمة المالية**

لقد بدأت البذور الأولى للعولمة في الستينيات والسبعينيات ثم تسارعت واتسعت في الثمانينيات بحيث يمكن القول بان العالم أصبح على مشارف التسعينيات قرية مالية واحدة، واندمج النشاط المالي في العديد من الدول مع الاقتصاد العالمي بحيث أصبح بالإمكان الحديث عن دولية النشاط المالي والاندماج في الأسواق المالية[1]، ولقد مرت العولمة المالية بالمراحل الآتية:

---

[1] العولمة المالية، مصدر سابق، www.etudiantdz.net/vb/t15488.html.

### أ: مرحلة تدويل التمويل غير المباشر (1960-1979)

لقد تميزت هذه المرحلة بسيطرة البنوك على تمويل الاقتصاد الوطني وتعايش الأنظمة المالية والنقدية الوطنية المغلقة، فضلاً عن انهيار نظام (Bretten wood) في عام 1971 وحل محله نظام أسعار الصرف المرنة وكذلك اندماج البترودولارات في الاقتصاد العالمي بعد ارتفاع أسعار البترول حيث عرفت دول الخليج فائضاً مالياً قدر بـ360 مليار دولار خلال الفترة من 1974-1981 مما زاد في نسبة الادخار العالمي، وأخيراً فان ما تميزت به هذه المرحلة أيضاً هو ظهور المديونية الخارجية لدول العالم الثالث، وظهور أسواق الأدوات المالية المشتقة حيث ظهرت لأول مرة في الولايات المتحدة عام 1972 وبريطانيا عام 1982 وفرنسا عام 1986[1].

### ب: مرحلة التحرير المالي (1980-1985)

لقد تميزت هذه المرحلة بما يلي[2]:

1. المرور إلى مالية السوق أو اقتصاد السوق المالية على غرار اقتصاد السوق وصاحب ذلك ربط الأنظمة المالية والنقدية الوطنية ببعضها البعض وتحرير القطاع المالي.
2. تسهيل حرية حركة رؤوس الأموال من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة لذلك اعتبرت الخطوة الأولى لعملية انتشار واسعة للتحرير المالي والنقدي على المستوى الدولي.
3. التوسع الكبير في أسواق السندات وارتباطها على المستوى الدولي وتحريرها من كافة القيود.

---

[1] د. محفوظ جبال، العولمة المالية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 4، جامعة باتنة، 2002، ص187.

[2] المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

4. توسيع صناديق المعاشات والصناديق الأخرى المتخصصة في جمع الادخار والتي امتازت بفوائضها المالية الكبيرة.

**جـ: مرحلة تعميم المراجعة وضم الأسواق المالية الناشئة (1986- ولحد الآن)**

لقد تميزت هذه المرحلة بضم العديد من الأسواق الناشئة في أوائل التسعينات وربطها بالأسواق المالية العالمية مما شكل الحدث الهام في مشوار العولمة المالية. وزيادة الارتباط بين الأسواق المالية العالمية بمختلف أجنحتها إلى درجة أنها أصبحت تشبه السوق الواحدة وذلك باستعمال وسائل الاتصال الحديثة[1]. كما تحررت أسواق الأسهم حيث كانت الانطلاقة من بورصة لندن عام 1986 بعد إجراء الإصلاحات البريطانية المعروفة Bing-Bang وتبعتها بقية البورصات العالمية.

وأخيراً تميزت هذه المرحلة بالانهيارات الضمنية التي شهدتها البورصات العالمية والتي كلفت الاقتصاد العالمي المليارات من الدولارات وإفلاس الكثير من البنوك والمؤسسات المالية[2].

وهنا لابد من الإشارة إلى أن تطور العولمة المالية كانت له مظاهر تجسدت بصعود الرأسمالية المالية وبروز فوائض عظيمة لرؤوس الأموال فضلاً عن التقدم التكنولوجي[3].

ولابد من الإشارة إلى أن هناك من يرى أن مراحل تطور العولمة المالية مرت بـ:

1. مرحلة الدولار الأوربي والتي اعتمدت على الأرصدة الدولارية في المصارف الأوربية (سندات ودائع دولارية). ولقد ارتبط الدولار الأوربي

---

(1) رميدي عبد الوهاب، مصدر سابق، ص4.

(2) مقالة منشورة على الموقع الالكتروني الأتي في 2011/10/18
www.majahisha.com/showflat.php, p1.

(3) معن عبد القادر، حديات تأثير العولمة في تراتبية نظام القانون الدولي للاقتصاد، دار الصقر للطباعة والنشر، 2005، ص228.

بالعجز في ميزان المدفوعات الأمريكي ونشأة هذه المرحلة مع برنامج الإنعاش الأوربي والمعروف بمشروع مارشال (1948-1951). والتي قدمت بمقتضاه الولايات المتحدة لأوربا (13) بليون دولار فضلاً عن مبدأ ترومان (الرئيس الأمريكي هاري ترومان) والذي قدم في مارس 1947 مختلف المساعدات للدول التي هددها خطر الشيوعية، ولكن بعد ذلك تعاظم دور اليورو وصل إلى أكثر من 40% من إجمالي المعاملات المالية عبر الحدود.

2. مرحلة الدولار النفطي والتي تميزت بان أصبح الدولار مجرد ودائع مصرفية لدى البنوك التجارية الدولية بسبب ازدياد أسعار النفط بحوالي أربع مرات بعد حرب 1973 وثلاث مرات في أعقاب الثورة الإيرانية، وبالتالي أصبحت الدول المصدرة للنفط مصدرة لرأس المال.
3. وأخيرا مرحلة القروض المصرفية.

## الفرع الثاني
## تحديات العولمة[1]

لا توجد الدول في منزلة واحدة من التقدم والتنمية وبسبب عدم وجود حلول شاملة فان المشاكل الداخلية التي على هذه الدول أن تتخطاها لجني ثمار سياسات الانفتاح والتحرير التجاري وجلب الاستثمارت الأجنبية، ومن التحديات التي جلبتها العولمة وخاصة الدول النامية هي الفقر والإقصاء والتهميش والعلاقة بين الشمال والجنوب.

(1) عصام عبد القادر الشهابي (ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية)، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 2005، ص194 وما بعدها.

## أولاً: عولمة الفقر

الفقر ظاهرة اجتماعية متعددة الجوانب ولا يعني نقص في الدخل أو ندره في فرص العمل بل تعني تهميش فئة من البشر وحرمانها من الانتفاع بالخدمات أو الثروات العامة والمشاركة في صنع القرار السياسي، ويعد الفقر مظهر من مظاهر الاستقطاب والتهميش ويلاحظ ان سكان العالم 6 مليارات نسمة حيث 1.9 مليار نسمة يعانون من الجوع اقل من دولار واحد باليوم و800 مليون نسمة (30 ألف نسمة) يموتون بسبب الجوع و2.8 مليار فوق خط الجوع (2 دولار يومياً) و1.5 مليار يعانون من الصرف الصحي، وهذا يعني أن أكثر من 80% من سكان العالم فائضون عن الحاجة لا تسعهم موارد الدولة التي تكفي لـ(12) مليار نسمة.

## ثانياً: الاستقطاب والتهميش

العولمة قوة دافعة في اتجاهين متناقضين أدى إلى اتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء في داخل الدول وفيما بينها ازدادت معها حالة الاستقطاب والتهميش في الاقتصاد العالمي والتي اتخذت شكل كأس الشمبانيا[1]. وهذا الأمر أدى إلى بروز تنظيمات عالمية مناهضة للعولمة[2]، وهو ما تجسم بـ(المنظمات غير الحكومية لمناهضة العولمة) مثل:

1. منظمة أتاك (ATAC) والتي تهدف إلى مكافحة التهرب الضريبي وفرض ضريبة على الكسب غير المشروع وغسيل الأموال فضلاً عن نزع السلاح من خلال فرض ضريبة عالية على المعاملات المالية عبر الحدود.
2. المنتدى الاجتماعي العالمي (WSF) ففي 28 فبراير عام 2000 وقعت (8) منظمات غير حكومية على وثيقة تعاون لإنشائها.

(1) عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص196.

(2) خالد قدور، عولمة الاقتصاد عولمة التهميش، مقالة منشورة على الموقع الأتي في 2011/10/18.
www.siironline.org/alawab/moghavma-alfaghr/014

3. منظمة إلغاء ديون دول العالم الثالث وهي شبكة دولية مركزها بروكسل تأسست 1990 من اجل الفقر ومكافحة ثالوث التخلف (الفقر – المرض – الجهل).

**ثالثاً: الشمال والجنوب**

لقد اتسعت الفجوة بين الشمال والجنوب ثلاثة أضعاف في عام 1820 و(10) أضعاف عام 1900 حتى وصلت إلى (74) ضعفاً عام 1997 وتتهم دول الشمال وهي الدول الغنية (في أمريكا الشمالية وفي أوربا الغربية واليابان واستراليا ونيوزلندا) والتي تعرف بالدول الصناعية ودول الجنوب الفقيرة وهي (دول العالم الثالث والدول الأقل تطوراً والدول النامية) بمحاولة الكسب من تقديم تنازلات في منظمة التجارة العالمية وتسهم دول الجنوب الشمال بمحاولة السيطرة المطلقة على قرارات المنظمة[1].

## الفرع الثالث

## اثر العولمة على الضرائب

إن مفاهيم العولمة الاقتصادية تتعارض إلى حد كبير مع وجود الضريبة وتنظيمها كإيراد سنوي سيادي وبين مشروعيته ووجوده من وجود السلطة السياسية والتنظيم القانوني للدولة ذلك أن من مظاهر سيادة الدول فرض الضريبة بما تضمن من عناصر الإجبار والإكراه ومن اجل ذلك تسعى الدولة إلى تنظيم قواعد قانونية تأخذ في الاعتبار المصلحة العامة للدولة[2].

والسؤال المطروح هل أثرت العولمة وتقنياتها التي جاءت بها في وجود الضرائب؟

---

[1] معن عبد القادر، مصدر سابق، ص332-336.

[2] احمد عبد الكريم سلامة، الانترنيت والقانون الدولي الخاص، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، كلية الشريعة، جامعة الإمارات، 2000، ص9.

للإجابة على عن ذلك نفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ولقد أثرت العولمة على الضرائب غير المباشرة وخاصة الضريبة الكمركية والتي تفرض بمناسبة عبور البضائع والسلع للحدود وبما أن العولمـة جـاءت بتقنيـات تكنولوجية جعلت الكثير من الصفقات والمعاملات تتم عبر هذه التقنيـات وخاصـة التجارة الالكترونية والتي ساهمت في خلق حركة واسعة من التبـادل والاتصـال العالمي للسلع والخدمات على اختلاف أنواعها المشروع وغير المشـروع دون أن تفرض عليها ضريبة استناداً إلى الرأي الغالب بجعل الانترنيت بيئـة خاليـة مـن الضرائب وكذلك حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فان تأثير العولمة عليها سوف يكون من خلال سد النقص الحاصل في إيرادات الضرائب غير المباشرة وبالتالي فان الدولة سوف تضطر إلى رفع حصيلة هذه الضرائب (الضريبة على الدخل) من اجل سد النقص وتعويض ما فقد بسبب هروب الكثير من رؤوس الأموال من الخضوع للضـريبة من خلال التقنيات الحديثة، وبالتالي نستطيع التوصل إلى وجود تعارض بين وسائل العولمة كالانترنيت والتجارة الالكترونية وظهور الشـركات العملاقـة والضـريبة كإيراد سيادي.

# المبحث الثاني

# السياسة الضريبية وبرامج الإصلاح الاقتصادي والمالي

تشكل الضرائب السند الأساسي لأي سياسة حكومية لما تشكله من أداة لتنظيم المسار المالي والاقتصادي للدول فهي تشكل إحدى أهم مصادر إيرادات الدولة وتتحكم في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تختلف باختلاف السياسة الضريبية التي تعتمدها الدولة.

فالسياسة الضريبية هي الخطة التي تسير عليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها المختلفة سواء كانت سياسية أم اقتصادية أم اجتماعية أم ثقافية، غير أننا ننبه هنا إلى أنهُ من المتصور إخفاق السياسة الضريبية في بعض الأحوال عن تحقيق أهدافها وذلك لأسباب قد تعود لقصور في الكيان الضريبي وعيوبه أو لقصور وعيوب في السياسة الضريبية نفسها وعليه سوف نتناول الموضوع في ثلاثة مطالب نخصص الأول لمفهوم السياسة الضريبية، أما المطلب الثاني فنخصصه لبرامج الإصلاح الاقتصادي، والمطلب الثالث فنخصصه للإصلاح الضريبي وكما يأتي:

## المطلب الأول

## مفهوم السياسة الضريبية

إن البحث في مفهوم السياسة الضريبية يقتضي منا التطرق أولاً إلى تعريف السياسة الضريبية ثم بيان السمات العامة للسياسة الضريبية ومحدداتها لذلك ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث فروع وعلى النحو الآتي:

## الفرع الأول
## تعريف السياسة الضريبية

عرفت السياسة الضريبية بأنها (تكيفاً كمياً لحجم الإيرادات الضريبية وكذلك تكيفاً نوعياً لمصادر هذه الإيرادات بغية تحقيق أهداف معينة في مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي ودفع عجلة التنمية وإشاعة الاستقرار في الاقتصاد الوطني، وتحقيق العدالة الاجتماعية وإتاحة الفرصة المتكافئة بجمهور المواطنين بالتقريب بين طبقات المجتمع وخفض التفاوت بين الأفراد هي توزيع الدخول والثروات) [1].

كما عرفت بأنها (سلوك الدولة وفقاً لخطة معينة تضعها لتسير عليها في شؤونها الضريبية من أجل تحقيق أغراض مالية أو اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية) [2].

وهناك من يعرف السياسة الضريبية بأنها مجموعة من البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لأحداث آثار معينة وتجنب أهداف غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[3].

من خلال ما تقدم يمكن القول أن السياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة لتوجيه ضرائبها من أجل تحقيق أهداف أو أغراض سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية تهدف السلطة العامة تحقيقها من خلال سياستها العامة.

---

[1] د. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص133.

[2] أمين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1970، ص48.

[3] د. مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2001، ص7.

## الفرع الثاني

## السمات العامة للسياسة الضريبية

تتصف السياسة الضريبية بجملة من السمات العامة يمكن تحديدها بما يأتي[1]:

1- إن السياسة الضريبية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة ومترابطة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات ومما لا شك فيه أن النظرة المتكاملة لمكونات السياسة الضريبية سوف تساهم مساهمة فعالة في مواجهة التناقضات التي تظهر في الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها.

2- ومن السمات العامة للسياسة الضريبية أن نطاقها يمتد ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها وذلك على اعتبار أن هذه الحوافز هي إيرادات ضريبية محتملة مضحى بها في الفترة القصيرة محتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

3- ومن السمات العامة للسياسة الضريبية أيضاً أنها في الواقع ليست سوى أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

---

[1] د. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص15-16.

## الفرع الثالث
## محددات السياسة الضريبية

سنتناول في هذا المطلب محددات السياسة الضريبية (السياسية والاقتصادية والاجتماعية) في ثلاث فروع وعلى النحو الآتي:

**أولاً: المحددات السياسية للسياسة الضريبية**

من المعروف وفقاً للمبادئ الأولية للعلم أن الضرائب لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل إلا بناءً على قانون، أي بناءً على قرار سياسي على أعلى مستوى يعتبر محصلة للتكوين الطبقي للمجتمع وعلاقات القوى السياسية المؤثرة ومن ثم يبدو واضحاً حتمية تأثر النظام الضريبي للدول بالأوضاع السياسية السائدة فيها[1].

ومن خلال دراستنا لعلاقة النظام الضريبي بالنظام والظروف السياسية السائدة نستطيع استقراء النتائج[2]:

1- إذا كان النظام السياسي السائد يتخذ من نظام الحزب الواحد منهجاً وأسلوباً لإدارته فإننا نتوقع أن يتم تصميم النظام الضريبي وصياغته بما يسمح بتحقيق أهداف النظام السياسي الحاكم حيث يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا للطبقة الحاكمة بالإضافة إلى ذلك سوف يتأثر النظام الضريبي بالأفكار والمبادئ الاشتراكية السائدة قولاً وعملاً حيث ينعكس ذلك على النظام الضريبي.

2- وإذا كان النظام السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي فإن من المتوقع في مثل هذا النظام أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وفي مثل هذه الظروف من المتوقع أن

---

(1) د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1981، ص79.

(2) د. سعيد عبد العزيز عثمان، مصدر سابق، ص23 وما بعدها.

تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على نوع آخر نظراً لكون هذا النوع يمكن أن يساهم أكثر من غيره في تحقيق أهداف المجتمع.

3- إن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقاتها بالدول الأخرى يمكن أن تؤثر تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي السائد حيث سيتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق أهداف الدولة السياسية.

**ثانياً: المحددات الاقتصادية للسياسة الضريبية**

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته وبصفة عامة يمكن التمييز في هذا الصدد بين النظام الاقتصادي الرأسمالي والنظام الاقتصادي الضريبي فضلاً عن اختلاف هذه المحددات في البلدان المتقدمة عن البلدان النامية وعلى النحو الآتي:

**أ- النظام الرأسمالي:**

إن الهدف التقليدي للسياسة الضريبية في المجتمعات الرأسمالية هو تجنب جزء من الموارد الاقتصادية المتاحة للجميع من الاستخدام لإشباع الحاجات الخاصة وتوجيهاُ بدلاً من ذلك لإشباع الحاجات العامة[1].

وبصورة عامة يمكن القول أن السياسة الضريبية في الدول الرأسمالية تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1- إن الضرائب في الأنظمة الرأسمالية تستخدم أساساً للحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة[2].

---

[1] د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، ج1، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1971، ص24-25.

[2] د. حسن النجفي، واقع النظام الضريبي في العراق وأفاق تطوره، مديرية مطبعة الإدارة المحلية، بغداد، 1978، ص3.

2- يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما ينظمه هذا النظام من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي[1].

3- يمارس النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية دوراً هاماً في معالجة التقلبات الاقتصادية وضمان تحقيق معدل مطرد من النمو في الناتج القومي.

4- تستهدف السياسة الضريبية الرأسمالية إعادة توزيع الدخل القومي ومحاربة الآثار السيئة للتضخم وضمان تحقيق التنمية الاجتماعية لكافة الأفراد.

وعليه يمكن القول كقاعدة عامة أن السياسة الضريبية في البلدان التي تأخذ بالنظام الرأسمالي تلعب دوراً أكثر أهمية مما تعلبهُ هذه السياسة في الأنظمة الاشتراكية والسبب هو أن الدولة في النظام الرأسمالي لا تمتلك الجزء الأكبر من وسائل الإنتاج وأنها لا تسيطر بشكل كامل على النشاط الاقتصادي حيث أن أسعار السلع والخدمات وقرارات الادخار والاستثمار والاستهلاك تتم وفقاً لقوى السوق ومن هنا نجد ما يبرر ويبرز دور السياسة الضريبية في الأنظمة الرأسمالية[2].

**ب- النظام الاشتراكي:**

تتخذ المجتمعات الاشتراكية من الملكية العامة لوسائل الإنتاج أساساً لاقتصادها ومن التخطيط الشامل أسلوباً لإدارتها[3]، وتتصف الاقتصاديات الاشتراكية بجملة من الخصائص تتمثل بالآتي[4]:

---

(1) د. سعيد عبد العزيز عثمان، مصدر سابق، ص30.

(2) احمد سليمان ياسين الصفار، مصدر سابق، ص17.

(3) د. عادل احمد حشيش، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص50.

(4) د. سعيد عبد العزيز عثمان، مصدر سابق، ص21-22.

1- زيادة الوزن النسبي للاقتصاد العام داخل الاقتصاد القومي بالمقارنة بالاقتصاد الخاص.

2- تتخذ هذه الاقتصاديات من التخطيط أسلوباً للقيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعياً لتحقيق أهداف المجتمع والتي تعكس المصلحة الجماعية.

3- يتم استخدام التخطيط المالي إلى جانب التخطيط العيني ويستخدم التخطيط المالي في توزيع استخدام الموارد النقدية بما يتفق مع رغبات المخطط في توزيع الناتج القومي بين إشباع الحاجات العامة وإنتاج السلع الاستثمارية.

4- يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأوليات الخطة وكما يحددها جهاز التخطيط وليس اعتماداً على تفضيلات المستهلكين.

ففي مثل هذا النظام الاشتراكي تصبح كل دخول الأفراد صورة من صور الأنفاق العام وكل نفقات الأفراد مصدر من مصادر الإيرادات العامة ويصبح بإمكان الدولة تحقيق كَل ما تتمكن الضريبة من تحقيقهُ دون استخدام الضريبة فهي التي تحدد بنفسها ماذا تنتج؟ وكيف تنتج؟ ولمن تنتج؟ وهي التي تحدد أجور العمال، وهي التي تحدد أثمان السلع والخدمات، وهي في كل هذه المجالات قادرة على تحقيق ما تراه من سياسات تكفل الاستقرار الاقتصادي في الدولة[1]. ولهذا يقال نظرياً على الأقل بإمكان الدولة الاشتراكية الاستغناء عن الضرائب سواء لأغراض التمويل أم لأغراض التوجيه[2].

خلاصة القول أن السياسة الضريبية في الأنظمة الاشتراكية تتأثر بمعطيات هذه الأنظمة والتي تتلخص بالملكية العامة لوسائل الإنتاج وسيطرة الدولة على النشاط الاقتصادي ومن خلال هذه المعطيات تستهدف السياسة الضريبية الاشتراكية تحويل الاستثمارات والخدمات العامة وتوجيه المشروعات العامة وتستهدف أيضاً إعادة توزيع الخل القومي بشكل يحقق أكثر عدالة في التوزيع.

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، مصدر سابق، ص83-84.

[2] احمد سليمان ياسين الصفار، مصدر سابق، ص16.

**جـ- في الدول المتقدمة:**

تتميز البلدان المتقدمة بامتلاكها جهازاً إنتاجياً ضخماً يكفي لتشغيل مواردها المتاحة وبامتلاكها دخلاً قومياً عالياً ومتوسطاً مرتفعاً لدخل الفرد منهُ كما تمتلك اقتصاداً متنوعاً لذلك يتمثل دور السياسة الضريبية في البلدان المتقدمة أساساً للمساهمة في ضمان استمرار تشغيل جهازها الإنتاجي بأقصى درجات التشغيل الكامل الممكنة مع العمل على استبعاد حالات الركود أو التضخم أي ضمان الاستقرار الاقتصادي والنمو المتوازن للاقتصاد القومي بالإضافة إلى وظيفتها التقليدية في تمويل النفقات العامة، كما أن للسياسة الضريبية دوراً بارزاً في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة في البلدان المتقدمة، ويبقى أن ننبه إلى أن أهم أهداف السياسة الضريبية في البلدان المتقدمة هو العمل على ضمان الاستقرار الاقتصادي والنمو الاقتصادي المتوازن وذلك بمحاربة التقلبات الاقتصادية الدورية عن طريق تأثيرها في القوة الشرائية وذلك برفع أو خفض القوة الشرائية للدخول المخصصة للاستهلاك وللاستثمار وفقاً للمرحلة التي يمر بها اقتصاد البلد[1].

**د- في البلدان النامية:**

يمكن القول بشكل عام أن هناك خصائص اقتصادية مشتركة بين البلدان النامية ويمكن تحديد أهمها بالآتي[2]:

1- انخفاض مستوى نصيب الفرد من الدخل القومي.
2- ندرة رأس وتخلف الأساليب التكنولوجية.
3- ثنائية الهيكل الاقتصادي وشيوع البطالة.
4- التبعية الاقتصادية للاقتصاديات المتقدمة.

---

(1) حكمت عبد الكريم الحارث، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1973، ص57-58.

(2) احمد سليمان ياسين الصفار، مصدر سابق، ص25-26.

وإذا كانت هذه هي أبرز الخصائص الاقتصادية المشتركة للبلدان النامية فإن انعكاس هذه الخصائص في الأنظمة الضريبية السائدة في البلدان النامية يمكن ملاحظته بما يأتي[1]:

1- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي.
2- سيادة الضرائب غير المباشرة.

وبذلك نلاحظ بأن النظام الضريبي والاقتصادي في هذه البلدان يحتاج إلى العديد من الإصلاحات وسنتناول هذه الإصلاحات في المبحثين القادمين من هذا الفصل.

**ثالثاً: المحددات الاجتماعية**

تؤثر الفلسفة الاجتماعية وخاصة ما يتعلق منها بالعدالة الاجتماعية تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي فنشأة التصاعد الضريبي قد ارتبط تاريخياً بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخول وتقضي بضرورة تضيق الهوة بين الطبقات الداخلية للمجتمع ولكي يطبق التصاعد الضريبي وتمارس عناصر التشخيص في النظم الضريبية كان هذا الانتشار الواسع لاستخدام الضرائب المباشرة وخاصة ضرائب الدخل[2].

كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية على نظم الضريبة ففي الدول التي ينتشر فيها تعاطي الخمور والمسكرات بأنواعها وتتم فيها المعاملات الربوية وتتم فيها ألعاب المراهنات واليانصيب يصبح للضرائب على هذه المجالات مكاناً بارزاً في نظامها الضريبي والعكس بالعكس. وللكثافة السكانية وحجم الأسرة وغيرها من العوامل الاجتماعية أثر واضح على النظام الضريبي فالدول التي تشكو من قلة الكثافة السكانية وصغر حجم أسرها كثيراً ما تستوفي إعفاءاتها الضريبية وتقل

---

[1] حكمت عبد الكريم حارث، مصدر سابق، ص97.

[2] حامد عبد المجيد دراز، مصدر سابق، ص81.

أهمية الضرائب الشخصية ويفرض على الدولة التركيز في نظمها الضريبية على الضرائب غير المباشرة، بينما تتعاظم أهمية الاعتماد على الضرائب الشخصية في النظم الضريبية لتلك الدول التي تشكو من زيادة كثافتها السكانية[1].

## المطلب الثاني

## برامج الإصلاح الاقتصادي

برامج الإصلاح الاقتصادي هي حزمة من السياسات تهدف إلى إزالة الإختلالات الاقتصادية الداخلية والخارجية بالإضافة إلى إتباع مجموعة من السياسات التي تهدف إلى إعادة تخصيص الموارد بهدف رفع الكفاءة الإنتاجية وذلك في إطار تحرير الاقتصاد القومي واعتماده على آليات السوق والحد من دور الدولة في الحياة الاقتصادية[2].

وتتكون برامج الإصلاح الاقتصادي من شقين متكاملين هما برامج التثبيت وبرامج التكيف الهيكلي وسنتناول مضمون كل برنامج على حدا وكما يأتي:

### الفرع الأول

### برامج التثبيت الاقتصادي

برامج التثبيت هي برامج يصممها ويتابع تنفيذها صندوق النقد الدولي ويتمثل في مجموعة من السياسات التصحيحية التي تتم في مجال السياسيات المالية والنقدية وسعر الصرف ويتم تنفيذها في الأجل العصير سنة واحدة غالباً وتهدف هذه البرامج إلى معالجة الاختلالات الاقتصادية الداخلية والخارجية وهي بهذا تشمل

---

[1] د. عبد المنعم فوزي، مصدر سابق، ص169.

[2] د. طارق فاروق الحصري، الآثار الاجتماعية برامج الإصلاح الاقتصادي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص54.

جميع أوجه التصحيح في الاقتصاد الكلي وجميع أوجه السياسات الاقتصادية التي تستهدف تحقيق توازن أفضل بين عرض المواد والطلب عليها وتطوير ميزان المدفوعات[1].

والسياسات التي تتضمنها برامج التثبيت تبدأ من تشخيص محدد للمشكلة الاقتصادية وهي أن الاختلال الخارجي والمتمثل بعجز ميزان المدفوعات وتنامي الديون الخارجية يرجع إلى الإفراط في مستوى الاستهلاك المحلي أي وجود فائض في الطلب مما يتطلب الحد من هذا الفائض من خلال الحد من عجز الموازنة العامة وأتباع سياسة نقدية مساندة وذلك يرفع أسعار الفائدة وتقيد الائتمان وتخفيض سعر الصرف وتؤدي هذه السياسات إلى الحد من عجز الموازنة العامة وبالأخص عجز الميزان التجاري هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن وجود فائض في الطلب المحلي يسبب ضغطاً على المستوى العام للأسعار فيدفعها إلى الارتفاع المستمر وتهدف برامج التثبيت إلى القضاء على أهم مصادر هذا الارتفاع وهو عجز الموازنة العامة للدولة[2].

وتجدر الإشارة إلى أن العجز في ميزان المدفوعات يكون على نوعين هما:

1- اختلال ميزان المدفوعات القابل للتصحيح خلال فترة سنة أو سنتين وهذا هو الاختلال قصير الأجل.
2- اختلال ميزان المدفوعات الذي يعكس عوائق هيكلية للنمو أو التراكم الكبير للمديونية الخارجية بحيث لا يمكن وضع إستراتيجية للعودة إلى التوازن الآتي إلا في إطار أطول أجلاً من الإطار السابق وهذا هو الاختلال متوسط الأجل.

---

(1) عشماوي علي عشماوي، برامج التكييف التي يدعمها صندوق النقد الدولي، مصر المعاصرة، القاهرة، 1988، ص240.

(2) د. عبد المجيد راشد، سياسة التثبيت والتكيف الهيكلي، بحث منشور على الانترنت على الموقع الآتي: www.shared.com في 2011/12/25.

وقد تضمنت برامج التثبيت التي وضعها صندوق النقد الدولي السياسات التي تهدف إلى تخفيف عجز الموازنة العامة للدولة من خلال زيادة الإيرادات وتخفيض النفقات فضلاً عن تمويل العجز وكما يأتي[1]:

1- جانب الإيرادات: تتم زيادة الإيرادات من خلال إعادة هيكلية النظام الضريبي وجعله أكثر شفافية وتحسين مرونة النظام وثباته وفرض ضريبة واحدة على كل الدخل الفردي وفق جدول ضريبي واحد وإزالة الضرائب المتعددة على الشركات للحد من التهرب الضريبي، ورفع أسعار غالبية السلع والخدمات العامة وأهمها موارد الطاقة لتتناسب مع الأسعار العالمية.
2- جانب النفقات: يتم خفض النفقات من خلال تخفيض النفقات الجارية وخفض الإنفاق العسكري والنفقات الرأسمالية وخاصة الإنفاق الاستثماري الحكومي وتجدر الإشارة إلى أن تخفيض النفقات هو القاسم المشترك في معظم برامج التثبيت التي أبرمها صندوق النقد الدولي مع دول العالم الثالث.
3- تمويل عجز الموازنة العامة: تهدف برامج التثبيت إلى تمويل عجز الموازنة العامة عن طريق موارد حقيقية وذلك بإصدار أذونات على الخزينة العامة بأسعار فائدة تحدد وفقاً لقواعد العرض والطلب وهي بالطبع تزيد عن أسعار الفائدة التجارية وذلك لتخفيض الاعتماد على القروض الخارجية ومحاربة التضخم.

---

[1] سمير فخري نعمة، العلاقة التبادلية بين سعر الصرف وسعر الفائدة وانعكاسها على ميزان المدفوعات، مصر حالة دراسية للمدة من (1975-2006)، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007، ص12.

## الفرع الثاني
## برامج التكيف الهيكلي

وهي برامج يصممها ويتابع تنفيذها البنك الدولي وهي عبارة عن مجموعة من السياسات التصحيحية التي تتم على الهياكل الإنتاجية والسعرية وإعادة تخصيص الموارد بهدف رفع الكفاءات الإنتاجية في الاقتصاد القومي ويتم تنفيذها في إطار زمني يتجاوز الثلاث سنوات[1].

وترجع جذور فكرة الإصلاح الاقتصادي الهيكلي إلى ما يعرف باتفاقية توافق واشنطن والذي اقترح فيه الاقتصادي الأمريكي جون ولسن عام 1989 بالتعاون مع معهد الاقتصاد العالمي نموذجاً لسياسات الإصلاح الاقتصادي الكلي في الدول الاشتراكية بعد انهيار المنظومة الشيوعية في العالم وقد تبنت الإدارة الأمريكية وكل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي هذا الاقتراح وقد تمخض عن اتفاق واشنطن توصيات عامة وهي[2]:

1- الترشيد المالي بغية تخفيض العجز الداخلي والخارجي.
2- الحد من النفقات الاجتماعية والتركيز على مشروعات البنية الأساسية والخدمية.
3- الإصلاحات الضريبية بغية توسيع الوعاء الضريبي والقاعدة الضريبية وإلغاء أو الحد من الضرائب الهامشية.
4- تحرير السياسة المالية بما يكفل تحديد أسعار الفائدة طبقاً لقوى السوق.

---

(1) د. صفوت عبد السلام، البنك الدولي ومشكلات التنمية الاقتصادية في دول العالم الثالث، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص968.

(2) ينظر: د. وداد احمد (العولمة والتنمية الاقتصادية (نشأتها، تأثيرها، تطورها) المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، ط1، 2002، ص19 وما بعدها.

5- تخفيض أسعار الصرف بما يدعم النمو المطرد في تجارة الصادرات غير التقليدية.

6- تحرير التجارة الخارجية من خلال تخفيض الضرائب الكمركية بنسبة 10% في غضون 10 أعوام.

7- الأخذ بنظام الخصخصة.

8- تشجيع الاستمارات الأجنبية الخاصة من خلال إزالة كل ما يعوق نموها وحركتها ومساواة المستثمر الأجنبي بالمستثمر الوطني في المعاملة.

9- إعادة صياغة الدساتير والقوانين الداخلية بما يدعم الاتجاه نحو اقتصاد السوق والمنافسة الحرة.

10- حماية حقوق الملكية الفكرية.

## المطلب الثالث

## الإصلاح الضريبي

سنشير في هذا المبحث إلى وسائل إصلاح النظام الضريبي في البلدان النامية ولكن قبل الإشارة إلى هذه الوسائل فإنه لا بد من بيان دواعي هذا الإصلاح (الأسباب التي تدعو إلى الإصلاح) لذلك ارتأينا تقييم هذا المبحث على فرعين وكما يأتي:

### الفرع الأول

### أسباب الإصلاح الضريبي

تعاني الدول النامية بشكل عام من مشاكل بنيوية في الإيرادات الضريبية بدءً بانخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي وانتهاءً بانخفاض كفاءة الجهاز الإداري الضريبي.

ولعل من أبرز المشاكل التي تعاني منها هذه البلدان وتدعو إلـــى الإصـــلاح هي:

**1- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي:**

يعود شيوع ظاهرة انخفاض المعدل الضريبي بين الدول النامية إلى انخفاض الدخل القومي وانخفاض متوسط دخل الفرد بحيـــث يحـــول دون زيـــادة المعـــدل الضريبي خشية المساس بالحاجات الأساسية للأفراد.

**2- سيادة الضرائب غير المباشرة:**

تعتمد النظم الضريبية في البلدان النامية بشكل أساسي على الضرائب غيـــر المباشرة ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف دور الضرائب على الـــدخل والثـــروة وانخفاض الدخول الفردية كما أن طبيعة البنيان السياسي في هذه البلدان قد اســـتلزم تفضيل الضرائب غير المباشرة وذلك لمحاباة ذوي الدخول والثروات العالية، كمـــا تؤيد الاعتبارات الفنية سيطرة الضرائب غير المباشرة في البلدان النامية إذ أنـها لا تحتاج على عكس الضرائب المباشرة إلى كفاءة عالية في الأجهزة الفنية والإداريـــة للضريبة وهو ما تعاني البلدان النامية من نقص كبير فيه[1].

**3- جمود الأنظمة الضريبية:**

بمعنى أنها لا تعكس في الحصيلة زيادة نسبية مساوية لتلك التي تحصل فـــي الناتج القومي على الرغم من المشاكل المالية التي تعاني منها هـــذه البلـــدان ممـــا يتطلب أن تكون الأجهزة الضريبية فيها مرونة وقادرة على اقتطاع الجزء الأكبـــر من الزيادة في الناتج القومي.

**4- انخفاض كفاءة الجهاز الإداري الضريبي:**

ويعني ذلك عدم توفر الأجهزة الإدارية والتنظيمية المرتفعة الكفاءة واللازمة لتطبيق أحكام قوانين الضرائب المباشرة من خلال حصر المكلفين وتقدير وتحصيل

---

(1) حكمت عبد الكريم الحارس، مصدر سابق، ص68 وما بعدها.

ما يستحق عليهم، حيث يتطلب الأمر إدارة كفوءة لهذه العناصر القادرة على مراجعة ما يقدمهُ المكلفون من إقرارات وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف[1].

## الفرع الثاني
## وسائل الإصلاح الضريبي

يعتمد الإصلاح الضريبي على العديد من القضايا التي تتطلب مراجعة دقيقة لكي تكون النتائج على قدر عال من النتائج ولعل أهم وسائل الإصلاح هي ما يأتي:

**1- توسيع مروحة المطارح الضريبية (الوعاء الضريبي):**

يتم توسيع المطارح الضريبية بشكل عام عبر اتجاهين الأول يعتمد على إيجاد أدوات جديدة تشمل أنواع جديدة من المداخيل والسلع الاستهلاكية أما الثاني فيتعلق بزيادة كفاءة النظام الضريبي الأمر الذي يسمح بالوصول إلى شرائح لم تشملها الضرائب من قبل وفي الواقع يشكل الاتجاه الثاني الخيار الأمثل للدول النامية إذ يمكن القول أنهُ كلما تضائل حجم المطارح الضريبية كلما ازداد معدل الجباية الضريبية وكلما توسعت المطارح الضريبية مع تخفيض معدل الضريبة كلما شكل ذلك وسيلة ناجحة لإحداث الزيادة في الحصيلة الضريبية المستهدفة[2].

**2- التنسيق بين الأدوات الضريبية:**

إن نجاح أي خطة إصلاحية توجب على مخططي السياسات الضريبية المراعاة والتنسيق بين الضرائب على التجارة الخارجية والضرائب المحلية فإذا كان الهدف الأساسي من فرض الضرائب على التجارة الخارجية زيادة الإيرادات

---

(1) د. محمد طاقة، د. هدى الغراوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص129.

(2) د. خليل حسين، الإصلاحات الضريبية، مقالة منشورة على الانترنت على الموقع الآتي www.shareel.com، تاريخ الزيارة 2011/12/15.

وحماية المنتجات المحلية فإن فرض الضرائب على السلع والخدمات والخدمات المنتجة محلياً يوصل إلى الهدف نفسهُ وخاصة فيما يتعلق بزيادة الإيرادات وفي ظل المتغيرات الاقتصادية الدولية لاسيما سياسات العولمة وإلغاء الحواجز الكمركية فإن غالبية الدول اتجهت إلى فرض الضرائب على السلع المستهلكة بدلاً من الضرائب على السلع المستوردة إلا أن النظرة بشكل موضوعي إلى هذه المسألة تظهر جانباً سلبياً لجهة كشف الصناعات الوطنية أمام المنافسة الأجنبية وبالتالي عدم قدرة العديد من الصناعات المحلية الصمود أمام الصناعات الأجنبية المستوردة التي غالباً ما تكون أقل كلفة ولحل هذه المشكلة لجأت بعض الدول إلى فرض ضريبة القيمة المضافة باعتبارها لا تميز بين السلع المحلية والأجنبية فالمستهلك في كلتا الحالتين سيدفع الضريبة[1].

**3- إصلاح الجهاز الإداري الضريبي:**

دلت التجارب الدولية على أهمية التنسيق بين مستوى الإصلاحات الضريبية وبين فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف السريع في الأداء، حيث أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكييف يعتبر العنصر الحاسم في الإصلاحات الضريبية المنشودة لأي مخطط إصلاحي، والعمليات الإصلاحية يمكن أن تقسم إلى ثلاث مراحل وهي:

1- تحديد من تقع عليه الضريبة.
2- تقييم وتحديد حجم الضريبة وفقاً للأنظمة والقوانين المقررة والمعمول بها.
3- جباية الضريبة المستحقة على المكلف بها[2].

---

(1) د. احمد جمال، السياسات المالية العامة، دار المنهل، لبنان، بيروت، 2006، ص115.

(2) المصدر نفسه، ص116.

# الفَصْلُ الثَّانِي

# الإدارة الضريبية الحديثة

---

المبحث الأول: إصلاح الإدارة الضريبية في ظل العولمة.

المبحث الثاني: أنظمة دعم الالتزام الضريبي.

# الفصل الثاني

# الإدارة الضريبية الحديثة

لما كانت الإدارة الضريبية هي المسؤولة عن تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، ومن مهامها اقتراح التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي في الدولة وتساعدها على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية، فعليه تعد الإدارة الضريبية جزءً من التنظيم الإداري للدولة بوصفها سلطة عامة تتمتع بالامتيازات المقررة للسلطات العامة الإدارية.

كما أن من أهم الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية هو التزامها بتقدير الدخل الخاضع للضريبة وتحصيلها، ويتم ذلك بعدة أساليب. فأما أن يقدم المكلف إقراره بدفع الضريبة أقراره للإدارة الضريبية يبين مقدار دخله الحقيقي، أو أن تقوم الإدارة الضريبية بنفسها بتقدير دخل المكلف إذا لم يقدم إقراره.

وتكمن أهمية البحث في أن الإدارة الضريبية هي الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ التشريعات الضريبية ووضعها موضع التطبيق السليم بغية الوصول إلى الهدف التشريعي لفرض الضريبة، فلا يمكن للإدارة أن تتطور إلا إذا صادف ذلك وجود مقومات جديدة تساير الواقع الذي يستوجب تطوير الإدارة الضريبية.

# المبحث الأول

## إصلاح الإدارة الضريبية في ظل العولمة

تختص الإدارة الضريبية[1]، بتنفيذ القوانين الضريبية لضمان تطبيقه بشكل سليم بهدف حماية حقوق الدولة للحصول على الإيرادات من جهة وحقوق المكلفين بدفع الضريبة من جهة أخرى، وعليه فالإدارة الضريبية تتكون من عناصر إدارية وقانونية ومالية ولها فروع رئيسية ومحلية تقوم كل واحدة منها بدورها ضمن النظام الاقتصادي الذي يهدف إلى تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية، ولما كانت الأنظمة بكافة أوجهها قد تعرضت للعولمة وكانت من نتيجتها تغيير في مسار كثير من الأمور الهامة والذي يعيننا بهذا الأمر دور العولمة وتأثيرها على الإدارة الضريبية وما يتبع ذلك من إيجاد نمط جديد يتماشى مع التغيرات التي أحدثتها العولمة وخاصة في مجال الأمور الاقتصادية وهو ما ينعكس على دور هيئة الضرائب العامة في عملها ومسايرتها لهذه التغيرات حفاظاً على حقوق الدولة ومنع التهرب الضريبي. وسنتناول في هذا المبحث المتغيرات التي يجب أن تحدث في الإدارة الضريبية تبعاً لدور العولمة وتأثيرها على النظام الاقتصادي وذلك من خلال ثلاثة مطالب:

**المطلب الأول:** ادماج الإدارة الضريبية.

**المطلب الثاني:** خصخصة الإدارة الضريبية.

**المطلب الثالث:** الإدارة الضريبية الالكترونية.

---

(1) لم يستخدم المشرع العراقي مصطلح الإدارة الضريبية وإنما استخدم مصطلح (السلطة المالية). للمزيد راجع بحث الدكتور قبس حسن عواد، المركز القانوني للإدارة الضريبية، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد 4، العدد 23، سنة 2004، ص150. إلا أن المقصود بالإدارة الضريبية في هذا البحث في الهيئة العامة للضرائب وما يتفرع عنها من مديريات، حيث أن لها مسميات أخرى كالدائرة المالية في سوريا، ومديرية الضرائب في فرنسا، ومصلحة الضرائب العامة في مصر. للمزيد راجع: سهاد عبدالجمال عبد الكريم، التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2006، ص7.

## المطلب الأول

## إدماج الإدارة الضريبية

إن أغلب القوانين الضريبية لم تضع تعريفاً واضحاً وشاملاً لمفهوم الإدارة الضريبية بل تركت هذا الأمر للفقه، ويمكن تعريف الإدارة الضريبية بأنها الجهة الإدارية المختصة بتنفيذ التشريعات الضريبية ووضعها موضع التطبيق السليم بغية الوصول إلى الهدف التشريعي، وبهذا تمارس الإدارة الضريبية دور فعال ومساند للعمل التشريعي من خلال اقتراح التشريعات الجديدة والتعديلات على التشريعات القائمة وذلك بحكم علاقتها وتماسها المباشر مع الواقع الضريبي العملي[1].

### الفرع الأول

### الإدارة الضريبية التقليدية

إن الإدارة الضريبية من الإدارات المهمة والصعبة في نفس الوقت حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي ومن خلال التطبيق تنشأ علاقات متشابكة بين المكلفين والدائرة بكافة أنشطتهم.

بداية تم إنشاء الهيئة العامة للضرائب سنة 1982 بموجب قانون وزارة المالية لسنة 1981 بعد عملية دمج ما بين مديرية ضريبة الدخل ومديرية الواردات العامة وبقيت الهيئة تابعة لوزارة المالية حيث تتألف من 14 قسماً ضمن مركز الهيئة و18 فرع في بغداد و28 فرعاً في بقية المحافظات[2].

---

(1) د. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بدون مكان طبع، 1960، ص61.

(2) للمزيد راجع الموقع الالكتروني، تم التحديث بتاريخ 30/كانون الأول/2011:
www.iraqtax.org/DownloadTax.forms.shtm.

وتختص الأقسام الرئيسية في الهيئة بوظائف منها التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة فيما تقوم الفروع بكافة العمليات التي تؤدي إلى تحصيل الضريبة وسنبدأ بالأقسام الرئيسية في الهيئة والتي تقوم بالوظائف الآتية:

**أولاً- التخطيط:**

يعد التخطيط أولى الوظائف التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية فهي عملية اتخاذ القرارات قبل بدء الفعل المطلوب[1]، فيقع على عاتق الإدارة الضريبية التخطيط من خلال تحليل الأوضاع القائمة والتنبوء بما ستكون عليه الأوضاع مستقبلاً لتحديد أهداف ينبغي عليها العمل على تحقيقها ورسم السياسات والخطط على ضوئها وذلك لتساعد الإدارة الفرعية من تحسين الأداء ورفع كفاءتها وتنسيق أنشطتها.

**ثانياً- التنظيم:**

وهي عملية حصر للمهام الملقاة على عاتق الإدارة وتشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد اختيار أفراد الإدارة الذين يستولون هذه الوظيفة مع منحهم السلطات والصلاحيات التي تمكنهم من أداء عملهم على الوجه الأمثل[2].

**ثالثاً- التوجيه:**

عملية التوجيه تتمثل بتفسير النصوص القانونية من خلال إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية من تقدير وربط ومراجعة وفحص وتعديل وتحصيل للضريبة وإصدار القرارات والتعليمات والتفسيرات المتعلقة بها ليتمكن المكلف من فهمها وعلى اختلاف ثقافاتهم، وهو ما يستوجب وجود كوادر قانونية للإحاطة بهذه الجوانب من حيث التطبيق وتفسير النصوص القانونية وبالشكل الذي يدعم الإدارة بكافة حقوقها والتزاماتها المقررة[3].

---

[1] د. خليل محمد حسن الشماع، الإدارة المالية، مطبعة الزهراء، بغداد، 1975، ص20.

[2] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص146.

[3] د. حامد عبد المجيد دراز، مصدر سابق، ص146؛ أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص14.

**رابعاً- الرقابة:**

هي مسألة تقييم لما تحققه الإدارة من انجازات طبقاً لمدى التزامها بـالقوانين وتنفيذها ومدى فاعلية المنفذين لها، وتستدعي الرقابة بيان العقبات التي تحول دون تنفيذ هذا الالتزام والعمل من أجل تلافيها لضمان القضاء على ما يعرقل هذه العملية الإدارية، وتستلزم الرقابة متابعة تقارير الإدارة والتفتيش على مجريات أعمالها الداخلية، فدور الرقابة على مدى التزام الهيئات التنفيذية بمهامها والتزامها بالقوانين وكذلك حماية المكلف من جهة أخرى[1].

## الفرع الثاني

## الإدارة الضريبية في ظل العولمة

بينا فيما سبق الإدارة الضريبية أو كما تسمى بـ(الإدارة التقليدية) ونتيجة لمتغيرات العولمة كان لا بد أن تكون لهذه الإدارة وجهاً جديداً لتتمكن من مسايرة آثار العولمة وما أفرزته من نشاطات اقتصادية من بينها (التجارة الالكترونية، الاستثمار)، كل هذا يحتاج إلى إدارة ضريبية متطورة لتتمكن من أداء عملها بالشكل الذي يستوعب كل النشاطات الاقتصادية، وهذا لا يحدث إلا بالإصلاح الاقتصادي أولاً الذي يخطط ويدعم عملية الإصلاح برؤية فنية عملية متخصصة. وبعد هذه العملية التي تستوجب وجود قرار للإصلاح نبين محاور ومواقع الإصلاح والتي هي فحوى السياسة الضريبية من قوانين ووضوح للضرائب والهيكل الضريبي هذا من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى لأن عدم وجود تنسيق بهذا الأمر من خلال هذه الحلقات لا يمكن الوصول إلى مستوى إداري جيد ومتوافق مع العولمة[2].

---

[1] د. حامد عبد المجيد دراز، مصدر سابق، ص176.

[2] ندوة تحت عنوان (الإصلاح الضريبي في العراق) المنعقد بتاريخ 2006/2/15 منشورة في مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي منشورة على الموقع الالكتروني: www.IIER.org

نحاول أن نجد حلولاً للإدارة الضريبية لأداء مهامها في ظل العولمة ومن خلال عملية الإدماج والتي هي المقصود بها (عملية دمج أكثر من مديرية للضرائب مع بعض)، قد تساهم هذه العملية على التصدي بشكل أكبر لتنفيذ مهام الدائرة وبما يسهل عمل الإدارة المركزية في مهامها الرئيسية من تخطيط وتوجيه ورقابة، حيث أن مهام المديريات هي تنفيذ وتحصيل الضريبة بالشكل المطلوب منها. وعملية الإدماج قد تقلل من العمليات الروتينية والتي تعيق التقدم وبالتالي يؤدي إلى التهرب الضريبي ويخرج الكثير من النشاطات الاقتصادية من طائلة أداء الضريبة.

إلا أننا نتساءل عن مدى نجاح الإدارة الضريبية بعملها في حالة دمج المديريات[1]:

1- هل سيصبح هناك تقسيم فعال للمسؤوليات داخل المديرية بشكل يسمح للتنظيم الجديد بالاستخدام المناسب للموارد البشرية.
2- لا بد أن يتمثل في الإدارة أهداف محددة ومناسبة لجميع المستويات الإدارية المسؤولة عن التنفيذ.
3- مدى مساعدة التقنيات الجديدة وشبكات الاتصال من توافر عدد من المقومات لتحقيق أهداف السياسة العامة.
4- مدى التزام السلطة السياسية وإيمانها التام بأهمية الإصلاح والتطوير في هذا المجال والعمل على تنفيذه بكافة المستويات.

فالإدماج ما بين المديريات لن يترتب عليه أية عقبات للمجتمع الضريبي كل ما هنالك أن مهام الدائرة ستوجد في وحدة إدارية واحدة مما يؤدي إلى وحدة العمل الإداري في العمليات الضريبية وبكافة مراحلها، فكما تم دمج مديرية ضريبة الدخل ومديرية الواردات العامة سنة 1981 فلا خير من إدماج المديريات في المحافظة

---

(1) د. خالد حامد، النظام الضريبي والإدارة الضريبية في العراق، واقع وتوجهات، جريدة الصدى الالكترونية، العدد (2388)، 2010/3/2 على الموقع الالكتروني:
http://www.almada[a[er.net/popup.php?action=printnews

الواحدة لتكون دائرة واحدة، وقد أخذت مصر بتجربة دمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات[1].

فالتقسيم النوعي لوظائف الإدارة الضريبية في الأنظمة الضريبية القائمة معيب من وجوه عدة اهمها[2]:

1. ارتفاع تكاليف الجباية الإدارية نتيجة تكرار عمليات التسجيل والمحاسبة والفحص والمراجعة والتحصيل المتعلقة بمكلف واحد في كل إدارة ضريبية على حدة.
2. نقص الكفاءة في آليات عمل النظام الضريبي، نتيجة غياب أو ضعف التنسيق بين الادارات الضريبية في توظيف ما لديها من خبرات ومعلومات في تحديد المركز المالي للمكلفين تمهيداً لتحديد المعاملة الضريبية السليمة والعادلة.
3. ارهاق المكلفين بالتعامل مع أكثر من إدارة ضريبية في موضوع واحد نظراً لمخاطبتهم بأحكام أكثر من ضريبة انيط واجب تحقيقها بادارات ضريبية متعددة ومستقلة عن بعضها البعض الأمر الذي قد يدفع بهم إلى التهرب أو تجنب دفعها.

ولقد تباينت اتجاهات الدول فيما يتعلق بنظام ادماج الادارات الضريبية، فقد أخذت بعضها بالادماج الكامل أو الشامل بينما أخذت أخرى بالادماج الجزئي من خلال ادماج ادارات الضرائب المباشرة في إدارة ضريبية واحدة وادماج ادارات الضرائب غير المباشرة في إدارة أخرى، وكذلك تباينت اتجاهات الدول التي أخذت

---

(1) راجع الموقع الالكتروني:
http://www.news.bank.net/cached-version.aspx?id=

(2) رمضان صديق محمد (الإدارة الضريبية الحديثة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص142 وما بعدها.

بنظام الادماج الجزئي فيما يتعلق بالادارة التي ينبغي ان تندمج بها إدارة الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة.

## المطلب الثاني

## خصخصة الإدارة الضريبية

كانت بريطانيا من أول الدول التي قامت ببيع أكثر من 25 منشأة عامة إلى القطاع الخاص في سنة 1984 وتبعتها الدول الأوربية والدول النامية، لو تتبعنا بدايات ملكية القطاع العام لوجدنا أنها قامت لأسباب اجتماعية وسياسية واقتصادية إلا أن هذا الأمر لم يستمر حيث أنه في أوائل التسعينات من القرن الماضي حدثت تحولات فجائية أدت إلى التحول إلى اقتصاد السوق[1]. ونتناول في هذا المطلب مفهوم الخصخصة وأساليب التحول إليها ومدى إمكانية خصخصة الإدارة الضريبية:

### الفرع الأول

### مفهوم الخصخصة Privatization

**1- تعريف الخصخصة:**

تناولت المفاهيم الإدارية والاقتصادية الخصخصة بتعاريف تنطوي على وجهة نظرهم فمن الوجهة الإدارية تعرف بأنها تحجيم دور الدولة مقابل توسع وتفعيل لدور القطاع الخاص سواءً في الأنشطة أم ملكية الموجودات (الأصول)[2].

---

(1) اقتصاد السوق / هو الاقتصاد الذي يتم فيه الإنتاج بقصد التبادل وتستخدم فيه النقود وتحدد فيه الأثمان ويتم توزيع الموارد وفقاً لتفاعل قوى الطلب والعرض وعلى أساس المنافسة من الوحدات الإنتاجية والاستهلاكية.

(2) القاضي انطوان الناشف، الخصخصة (التخصيص) مفهوم جديد لفكرة الدولة ودورها في إدارة المرافق العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2000، ص64.

أما المفهوم الاقتصادي للخصخصة فهي إحدى السياسات اللازمة لإنعاش تراكم رأس المال لدى القطاع الخاص[1].

ومن خلال هذا نجد أن الخصخصة هي عبارة عن انتقال تام أو جزئي من خلال تحجيم دور الدولة للملكية العامة وتفعيل لدور القطاع الخاص أما بالتمليك وأما بموجب عقد في إدارة المؤسسات مع بقائها مملوكة للدولة باعتبار أن الخصخصة إحدى الوسائل التي تؤدي للانتقال إلى اقتصاد السوق ولتقليص دور الدولة.

**مبررات الأخذ بالخصخصة:**

إن الخصخصة تؤدي إلى تغيير أساسي بمجرد نقل ملكية الموجودات أو الأنشطة إلى القطاع الخاص، فهي تعيد تحديد دور الدولة في الاقتصاد الوطني والحياة الاقتصادية عموماً، إلا أن الثالث مبررات تدفع الدولة للأخذ ببرنامج الخصخصة ومنها:

- إيجابيات السوق الحرة الواعدة بالكفاءة في ظل النظام الاقتصادي للدولة.
- تقليل التدخل الحكومي.
- إتاحة المجال أمام حركة قوى السوق[2].
- تخفيض الأعباء المالية للدولة والتي تسببها شركات القطاع العام الخاسرة وبالتالي تتمكن من توفير موارد مالية وتحويلها إلى أنشطة أخرى.
- الاعتماد على القطاع الخاص من خلال توسيع حجمه في عملية النمو والتنمية.
- تطوير الأسواق المالية المحلية[3].

---

(1) الدكتور محمود صبح، الخصخصة، المشكلات والحلول، الطبعة الثانية، بدون مكان طبع، 1999، ص21.

(2) القاضي انطوان الناشط، مصدر سابق، ص77.

(3) ندوة الاقتصاد العراقي بين الواقع والطموح، المحور الثاني (لماذا الدعوة إلى الخصخصة وهل تعد وسيلة لتحقيق الإصلاح الاقتصادي في العراق)، آفاقها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2005، ص117.

يتضح مما سبق أن هذه المبررات تنصب في حل المشكلات الاقتصادية للدول جراء عدم إصلاحها لنظمها الاقتصادية وتزايد أزمة ديونها مما يستدعي الأمر إلى خصخصة بعض أو كل من قطاعها العام.

## الفرع الثاني
## أساليب التحول إلى الخصخصة

تتعدد الأساليب التي تقوم بها الدول للأخذ ببرنامج الخصخصة تبعاً لفلسفتها الاقتصادية وأهدافها التي تتوخاها من خلال الأخذ بهذا البرنامج ومنها[1]:

1- أما بيع المؤسسات العامة كاملة للجمهور ويتم ذلك بثلاثة طرق:

أ- طرح أسهم المؤسسة للاكتتاب العام في السوق المالية.

ب- التفاوض مباشرةً مع المستثمرين الراغبين بالشراء.

ج- مقاضية المؤسسات المراد تخصيصها بالديون الخارجية كما في ديون مصر حيث عرضت في الأسواق العالمية.

2- التأجير طويل المدى للأصول الاقتصادية التي تملكها الدولة للقطاع الخاص وفقاً لشروط مناسبة تحقق المصلحة للاقتصاد الوطني وللجمهور، وقد طبق هذا الأسلوب في الصين.

3- اعتماد صيغة المؤسسات المختلطة حيث يشترك القطاعين العام والخاص في إدارتها وملكيتها والاستفادة من العوائد المالية ولكن يبقى تحديد أشكال التحويل خاضعاً لمعطيات عدة تختلف حسب طبيعة المنشأة المقترح تخصيصها[2]. فمن إيجابيات هذا الأسلوب أنه يعد جزء من الإصلاحات التي تقوم بها الدولة لإعادة هيكلية القطاع العام وتسعى إلى إنشاء حلقة

---

[1] الدكتور محمود صبح، مصدر سابق، ص42؛ والقاضي انطوان الناشف، مصدر سابق، ص122.

[2] المصدر نفسه.

مثمرة كنقض نسبة عجز الموازنة إلى الناتج المحلي[1]. وكذلك تساهم في توسيع قاعدة الضريبة بنقل مرافق عامة اقتصادية إلى القطاع الخاص والتي لم تدفع الضرائب وبالتالي تخضع للضريبة فتزداد بذلك الإيرادات العامة[2].

مهما كانت الخصخصة من إيجابيات في إنعاش الاقتصاد الوطني بالعوائد التي ستدر من بيع المنشآت الحكومية إلا أن ذلك يصطدم بمشكلة وهي الأيدي العاملة التي تقوم على خدمة المرفق، حيث تؤدي الخصخصة إلى تسريح أعداد كبيرة من الأيدي العاملة كما حصل في اليابان وإسبانيا، وقد استطاعت بعض الدول تدارك هذه المشكلة بإيجاد بدائل كلها ومنها ما قامت به كل من بريطانيا وفرنسا من منح العاملين حق في تملك أسهم في المنشآت إلا تم تخصيصها، وفي تونس تملك الدولة تكاليف العمالة الفائضة لمدة معينة حتى تتمكن من خلالها خلق فرص عمل لهم من جديد[3].

## الفرع الثالث

## مدى إمكانية خصخصة الإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية تضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي وبكافة السبل الممكنة لمساعدة الدولة في تحقيق أهدافها، فهدف الدولة من إقرار الضرائب هي المصلحة العامة، وتوخي العدالة من جمعها، فالإدارة الضريبية تعد من المرافق الدستورية التي تعمل على تحصيل الضريبة وتنفيذ القانون الضريبي الذي يرتكز أساساً على مبدأ وهو إنشاء الضرائب من خصائص سيادة الدولة الذي نادى به

---

(1) القاضي انطوان الناشف، مصدر سابق، ص470؛ الإصلاح الاقتصادي في البلدان النامية وإعادة الجدولة، بحث منشور على شبكة الانترنت: http://www.startimes.com/F.aspx?=

(2) القاضي انطوان الناشف، مصدر سابق، ص471.

(3) د. محمود صبيح، مصدر سابق، ص ص88-92.

(Jan Bodan) في مصنفه عن الدولة، حيث أنها صادرة من الدولة وبإرادتها المنفردة[1]، والقول بخصخصة الإدارة الضريبية يتناقض ومفهوم السيادة الضريبية ويؤدي إلى إصدار العدالة والمساواة في تحصيل الضريبة.

فخصخصة الإدارة الضريبية لا يعني نقل أو التنازل عن السيادة الضريبية للدولة إلى القطاع الخاص وإنما تكليف القطاع الخاص ببعض وظائف الإدارة الضريبية ولحساب الإدارة وفي ظل رقابتها وإشرافها وذلك من خلال الاعتماد على خبراء فنيين معتمدين لدى الإدارة بإعداد الإقرارات الضريبية وطبع وتوزيع هذه النماذج وتقديم المستمسكات تقدير مقدار الضريبة المستحقة على المكلف وكذلك جبايتها لقاء عمولة وفقاً لأسلوب الحجز عند المنع.

وعليه فان الاصلاح الإداري الضريبي يتمثل بخصخصة كل أو بعض الوظائف الإدارية الآتية[2]:

1. اعداد الاقرارات الضريبية من قبل خبراء فنيين معتمدين لدى الإدارة الضريبية.
2. طبع وتوزيع واستلام كافة نماذج الاقرارات والبيانات الضريبية.
3. تقييم الأصول المالية والعينية تمهيداً لربط الضريبة عليها.
4. جباية الضريبة مقابل عمولة معينة وفق أسلوب الحجز عند المنبع.
5. تحصيل المتأخرات الضريبية بالتفويض لقاء عمولة أو بالبيع باسعار معينة.
6. فحص ومراجعة الاقرارات الضريبية قبل اعتمادها من قبل الإدارة الضريبية في ربط الضريبة.

---

(1) الدكتور محمد طه بدوي، والدكتور محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1959، ص25.

(2) د. الوليد صالح عبد العزيز (دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة)، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2002، ص33 وما بعدها.

## المطلب الثالث

## الإدارة الضريبية الالكترونية

اعتمدت بعض هيئات الضرائب في الدول على وسائل الاتصــال المتطــورة لتحسين خدماتها الضريبية وتحصيل الضريبة من خــلال هــذه الشــبكات، وهــذا الأسلوب من الإدارة وفر الوقت والجهد لتبليغ المكلفين بالضرائب وكيفية تحصيلها والمستندات التي يمكن تزويد الإدارة بها، ولمعرفة طريقة احتساب الضريبة، كــل هذه العمليات تدار في الصفحة الالكترونية الخاصة بالهيئة على شــبكة الانترنــت وللوقوف على هذه التجربة نتناول مفهوم الإدارة الالكترونية ونأخذ تجربتي شــيلي ومصر في تحصيل الضرائب الكترونياً وذلك بفرعين وكما يأتي:

### الفرع الأول

### مفهوم الإدارة الالكترونية

**أولاً- تعريف الإدارة الالكترونية:**

هي قدرة القطاعات الحكومية المختلفة على توفير الخدمات الحكومية التقليدية للمواطنين وإنجاز المعاملات عبر شبكة الانترنت بسرعة ودقة متناهية وبتكــاليف ومجهود أقل ومن خلال موقع واحد على شبكة الانترنت[1].

وعرفت أيضاً بأنها إدارة الأمور بطريقة الكترونية سواء كان على المستوى الحكومي أو الأهلي، وتقوم المصالح الحكومية بقضاء وظائفها ومهامها فيما يتصل بتقديم الخدمات لجمهور المتعاملين من خلال استخدام تقنية المعلومات[2].

---

(1) د. فهد بن ناصر العبود، الحكومة الالكترونية بين التخطيط والتنفيذ، نقلاً عن: الدكتور قيدار عبدالقادر صالح والمدرس أنسام علي عبد الله عن بحثهم الموسوم (أثر الإدارة الالكترونية على المرافق العامة / دراسة مقارنة) والمقدم إلى مؤتمر التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية، الواقع والآفاق، جامعة الموصل، كلية الحقوق، 2010، ص164.

(2) الدكتور عبد الفتاح بيومي، الإدارة الالكترونية، بحث منشور على شبكة الانترنت:
http://Islamfin.go.fpurm.net/monteda-fl4/topictt.

وعليه فالإدارة الالكترونية هي إدارة الأمور بطريقة الكترونية عن طريق تقديم الخدمات من خلال الموقع الالكتروني، وبهذا تتعدد الخدمات التي يوفرها الموقع مما ينتج عن ذلك تفعيل للجهاز الحكومي وتطوير أدائه.

**ثانياً- مزايا تطبيق الإدارة الالكترونية:**

هنالك عدة مزايا لتطبيق الإدارة الكترونياً ومنها[1]:

2- الارتقاء بجودة الخدمات العامة من خلال رفع مستوى الخدمات الحكومية وتبسيط الإجراءات وتنظيمها.

3- تقديم الخدمات على مدار الساعة.

4- يمكن للقطاعات الحكومية أن تعدل وتطور المعلومات والأنظمة الخاصة بالخدمات التي تقدمها بشكل فوري، الأمر الذي سيساهم في توفير معلومات دقيقة وحديثة للمستخدمين بشكل آلي. كما في تسديد الرسوم حيث يتم الكترونياً من خلال البنوك مع زيادة قدرات الربط والتوصيل بحيث تصل هذه الخدمات إلى كافة المناطق وبشكل فوري.

**ثالثاً- متطلبات التحول إلى الإدارة الالكترونية:**

من خلال المزايا التي ذكرناها للإدارة الالكترونية، نحتاج إلى تحول شامل في جميع مفاهيم الإدارة وبما يتناسق مع عمل الإدارة الكترونياً وهذا يتطلب الأمور الآتية[2]:

1- تفعيل التواصل بين المؤسسات الحكومية والمواطنين بحيث يتم توفير المعلومات بشكل مباشر عن أي حالة تم تأديتها في وقت سابق.

---

(1) الدكتور قيدار عبد القادر صالح والمدرس أنسام علي عبد الله، مصدر سابق، ص166.

(2) الدكتور قيدار عبد القادر صالح والمدرس أنسام علي عبد الله، مصدر سابق، ص168؛ الدكتورة نعم حازم سليم والمدرس دولة احمد عبد الله، بحث عن الحماية القانونية للمعاملات الالكترونية، مقدم إلى مؤتمر التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية، جامعة الموصل، كلية الحقوق، 2010، ص211.

2- توفير كافة المعلومات اللازمة للمواطنين عبر الانترنت، بمعنى تحديث جميع الوثائق والمعلومات والنماذج الحكومية مباشرة.

3- حل جميع المشكلات الخاصة بالتعاملات وتوفير وسائلها التقنية والتنظيمية فجميع المبادلات التي تتعامل بالنقود ويجب وضعها على الانترنت، مثل دفع الفواتير والرسوم المختلفة مباشرةً على الانترنت ومما يتطلب ذلك الحماية الكافية لهذه المواقع.

4- ضرورة التوعية الاجتماعية بثقافة الإدارة الالكترونية لكونها عمل متكامل من القيم والأهداف والوسائل والنظم التقنية، ومن هنا نحتاج إلى وعي الجمهور بطبيعة هذا العمل وكيفية التعامل معه.

5- الحاجة إلى وجود تشريعات تسهل عمل هذه الإدارة منها (المعاملات الالكترونية، الموثق الالكتروني، كاتب العدل الالكتروني، حجية هذه الوثائق) وبحيث تضفي هذه التشريعات المصداقية لجميع المعاملات ضمن الإدارة الالكترونية[1].

وتطبيقاً لهذا الأمر نجد في موقع (حكومة دبي Dubai-ae) مجالات متعددة تخص المواطنين والأجانب وبأمور عديدة من بينها كيفية دفع الرسوم والضرائب.

**رابعاً- معوقات التحول إلى الإدارة الالكترونية:**

يمكن أن نقسم المعوقات التي تعترض تطبيق الإدارة الالكترونية إلى أمرين:

**1/ المعوقات التكنولوجية:**

بالنظر لإمكانية تنقل الأشخاص عبر المواقع والقدرة على التشفير[2]. تجد الإدارة الضريبية الصعوبة في تحديد هوية المكلفين فمن بين البيانات التي تعتمد

---

(1) الدكتورة نعم حازم سليم ودولة احمد عبد الله، مصدر سابق، ص211.

(2) التشفير: معالجة كتلة من المعلومات بهدف منع أي شخص من قراءتها باستثناء الشخص المقصود إرسالها إليه.

عليها الإدارة هي اسم المكلف وعنوانه منشئاته ومحل الإقامة وبيان عن أسماء المتعاملين معه خلال السنة الضريبية، أي أن التشفير الذي يقوم به المكلف يحد من قدرة الإدارة الضريبية من حصر الأنشطة والعمليات الخاضعة للضريبة، وكذلك قيام المكلف من إخفاء البيانات المتعلقة بالمكلف والتي لها دور في تقدير الضريبة من خلال الإقرار الذي يقدمه والمستند إلى معلومات يستطيع المكلف من إخفاءها وهو ما يؤثر على تقدير الضريبة على المكلف[1].

**2/ المعوقات القانونية:**

إن الأسلوب الالكتروني يحتاج إلى دعامة مهمة وهي التشريعات التي تضمن لهذا الأسلوب الدقة والالتزام بما هو موجود في الصفحة الالكترونية. وهو ما يدعو إلى قيام الدول بسن قوانين لحماية هذه المعلومات بدءً بالتقديم وانتهاءً بالتوقيع، وهو ما قامت به مصر في القانون رقم 15 لسنة 2004[2] الخاص بالتوقيع الالكتروني بكافة أنواعها، وكذلك في قوى تعتمد على شهادة المصادقة الالكترونية لدى الوكالة الوطنية للمصادقة الالكترونية لغرض إكمال فرض الضريبة على المكلف.

## الفرع الثاني

## اتجاه التشريعات الضريبية من الإدارة الالكترونية

لقد تباينت التشريعات الضريبية من الأخذ بالادارة الالكترونية ففي مصر نصت المادة (10) من الائحة التنفيذية لقانون الضريبة على المبيعات رقم (11) لسنة 1991 على انه: (في حالة استخدام المسجل لأنظمة الحاسب الالي، يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل للدفاتر التقليدية)، أما في دول الاتحاد الأوربي فقد تباينت اتجاهات المشرع الضريبي في مدى الاعتراف بالسماح بتداول وتبادل

---

(1) الدكتور رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص222-225.

(2) الدكتورة نعم حازم سليم ودولة احمد عبد الله، مصدر سابق، ص221.

الفواتير الالكترونية، فقد حظر الاتحاد الأوربي تداولها بين مشروعين، بينما سمحت بعض دول بإصدار الفواتير الالكترونية وتداولها عبر شبكة الانترنيت، مع ملاحظة ان وزارة المالية الألمانية فقد قيدته بضرورة إرسال الفاتورة الخطية المكتوبة إلى العميل، وفي استراليا فقد قيد المشرع الضريبي الاعتراف بحجية الدفاتر والسجلات الالكترونية في تحديد الالتزامات الضريبية بالضوابط الآتية[1]:

- تطابقها مع الدفاتر او السجلات او الفواتير او الوثائق الخطية الخاصة بها ان وجدت.
- ان تكون النسخ الالكترونية واقعية وواضحة فلا يعتريها لبس أو غموض، وتعكس حقيقة ما يماثلها من وثائق خطية، مكتوبة، دون تعديل أو تحوير أو تبديل.
- ان يتاح للادارة الضريبية إمكانية العودة إلى السجلات الالكترونية كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك والاطلاع عليها في أي وقت من غير عناء.

ولقد تمخض عن الأخذ بنماذج الإدارة الضريبية الالكترونية أو الرقمية Digital Tax Department في بعض الدول المتقدمة، ارتفاع نسبة الذين تقدموا بالإقرارات الضريبية الالكترونية من (15.6%) عام 1997 إلى (39%) تقريباً عام 1998 من إجمالي الإقرارات الضريبية، وفي الولايات المتحدة بلغ عدد الاقرارات الضريبية الالكترونية حوالي (24.6) مليون إقرار في نهاية عام 1999، كما قام نحو من خمسة عشر ألف مكلف بتحميل برنامج استرداد الضريبة The Tax Form، وفي دول أخرى تم تطبيق برنامج خاص بنظام الودائع المباشرة Direct Deposit Program الذي يتيح إمكانية القيام بفتح حساب خاص لإيداع مبالغ تحت حساب الضريبة بحيث يتم تسديد ما عليه منها في الوقت الملائم[2].

---

[1] رمضان صديق محمد، مصدر سابق، ص234 وما بعدها.

[2] المصدر نفسه، ص243 وما بعدها.

تعد تجربة تشيلي من التجارب الدولية التي حظيت بجائزة الإبداع الفني وأفضل عمل لما حققته من أهداف[1]:

1- زيادة دقة الأعمال الضريبية.

2- زيادة مصادر التمويل الضريبي.

3- الحصول على الأرقام والدقيقة لإعداد المكلفين في البلاد.

4- تحسين مستوى تقديم الخدمات.

5- خفض التكلفة.

6- تحقيق سرعة الوصول إلى المعلومات الضريبية.

وهذه الأهداف تم تحقيقها للدور الهام الذي قام به البرلمان التشيلي عام 2000 وإصداره تشريعات وقوانين سهلت من تطبيق برنامج الإجراءات الضريبية وتسديدها.

أما في العراق فلم يعرف القانون العراقي مسألة الإدارة الضريبية وإدخالها في المجال الالكتروني كما هو الحال بالنسبة للتشريعات سالفة الذكر، فمثلاً المشرع المصري عالج هذا الموضوع ضمن نصوصه وعرض بعض أحوالها في لائحته التنفيذية، ولكن على ما يبدو أن التوجه في الوقت الحاضر بدأ يدفع الهيئة العامة للضرائب نحو هذه العملية من خلال عرض بعض النماذج الجاهزة للإقرارات والاستشارات الضريبية على موقعها على الانترنت مما يشير إلى بداية التحول نحو هذا الموضوع وإن كان ذلك التحول لا يوصف بالكمال إلا إذا أخذت عمليات التقدير مداها عبر الانترنت عندئذ يمكن القول أن التحول تم نحو إدارة الكترونية للضريبة.

---

[1] الدكتور خالد حامد عبد، متطلبات تطبيق الحكومة الالكترونية في مجال العمل الضريبي، نظام مقترح، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2009، ص85.

## المبحث الثاني
## أنظمة دعم الالتزام الضريبي

يرتبط تقدير المادة الخاضعة للضريبة بمجموعتين من الأدلة، الأولى: مباشرة تستند إلى إقرار المكلف بالضريبة تعبر عن بينة بالدخل المحقق لـه خـلال فتـرة زمنية معينة، أو إقرار الغير ممن نقلت إليهم مادة الضريبة. الثانية: تجريها الإدارة الضريبية بمعرفتها تستند لقرائن وأدلة يغلب عليها الظن أو التقريـب تتخـذ مـن الجزاف أو تلك القرائن كدليل تستدل به لدخل المكلف[1]. وهـذه تشـمل طريقـة المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزاف.

وفي الفترات السابقة كانت النظم الضريبية تحيـل إلـى طريقـة المظـاهر الخارجية والتقدير الجزاف، غير أنه في الفترة الأخيرة ومع تطور الأجهزة الإدارية وتقديم جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت هذه الطرق غير مرغوبة في الأنظمة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بسبب الوعي الاجتمـاعي ورفضه لهذه التي لا تتفق مع العدالة الضريبية والاجتماعية، لذا عدلت التشـريعات الضريبية على الأخذ بها إلا في حالات استثنائية، وأخذت التشريعات تميـل إلـى طرق التقدير الإداري مباشرة أما بصورة منفردة أو بمشاركة الشـخص الخاضـع للضريبة (الإقرار) للحصول على دين الضريبة[2].

---

(1) خالد الصواف ود. مدحت عباس أمين، تقدير الضريبة في قانون الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 والمصري رقم 157 لسنة 1981، مجلة القضاء، العدد (1)، السنة (43)، نقابة المحامين، بغداد، 1988، ص99.

(2) سهاد عبد الجمال، التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي – دراسة مقارنة –، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2006، ص102.

## المطلب الأول

## نظام التقدير الذاتي

يعتمد هذا الأسلوب على تقديم المكلف إقراره الضريبي من تلقاء نفسه وبدون أمر مسبق بذلك من الإدارة الضريبية[1]. عليه يمكن تعريف نظام التقدير الذاتي بأنه "إقرار مكتوب يتقدم به المكلف إلى دائرة ضريبة الدخل في الموعد القانوني المحدد يتضمن نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال مدة زمنية معينة، وذلك ليكون أساساً يبنى عليه تقدير إيراداته بحيث يكون أقرب إلى الحقيقة بقدر المستطاع"[2].

ويستند هذا النظام إلى حقيقة مؤداها أن الممول هو وحده الذي يستطيع أن يحدد بدقة التزاماته الضريبية فمأمور الضرائب (الإدارة الضريبية) لا يقيم مع الممول (المكلف طول الوقت وفي جميع الأماكن وبالتالي فلا يمكنه تحديد مقدار الضريبة المستحقة على جميع المكلفين بالدقة التامة، لذلك يفضل أن يترك أمر هذا التحديد لصاحب الشأن وهو المكلف ذاته وبحيث يقتصر دور مأمور الضرائب على المراجعة لما يقر به المكلف عن نفسه والحكم على مدى صحة الإقرار بناءً على مؤشرات علمية وأسس موضوعية[3].

وهذا الأسلوب تعتمده التشريعات في نطاق الشركات، حيث تلزم الشركة بأن تقدم تقريراً سنوياً تبين فيه مقدار ما حققته من أرباح أو خسائر نتيجة مزاولتها أعمالها ونشاطها الخاضع للضريبة، ويعد هذا الأسلوب هو المعتمد بشكل فعلي وأساسي في تقدير دين الضريبة بالنسبة للشركات في القانون العراقي وتعتمد الهيئة

---

(1) زينب منذر جاسم محمد، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2004، ص81.

(2) د. إبراهيم كامل الشوابكة، التزام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الصحيح في قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة الحقوق، العدد (1)، مجلة الحقوق، جامعة البحرين، 2005، ص455.

(3) احمد سيد، نظام الربط الذاتي في القانون 91 لسنة 2005 (المصري)، مقال منشور على موقع الانترنت: www.acc4arab.com تاريخ الزيارة 2011/12/30.

العامة للضرائب بالنسبة إلى الشركات المساهمة والمختلطة والشركات المحدودة[1]. وتلزم الشركة بتقديم هذا الإقرار خلال مدة زمنية تبدأ من بداية السنة التقديرية إلى يوم ال 31 من شهر أيار منها[2].

ووفقاً لمنطق مشرع الدخل العراقي النافذ فإن دخل المشاركة[3] يقدر مجمله وتقسم على الشركاء حسب حصصهم وتفرض عليه الضريبة بعد إضافته إلى دخل كل منهم من المصادر الأخرى على أن تثبيت المشاركة بالوثائق والسجلات القانونية والمستندات التي تقتنع بها السلطة المالية[4].

وتجدر الإشارة إلى أن نظام التقدير الذاتي قد ارتبط في معظم الدول بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، وقد طبقت اليابان هذا النظام لتأكيد معرفة المكلفين بأهمية الضريبة وتحفيزهم على تقديم الإقرار ودفع الضريبة الصحيحة اختيارياً ولتحقيق هذا الهدف اتبعت[5]:

1- توفير البيئة الملائمة لتقديم الإقرار الصحيح ودفع الضريبة اختيارياً من خلال الاتصال بالمكلفين عن طريق العلاقات العامة وإصدار الأدلة العامة الإرشادية وتقديم الاستشارات.
2- التنفيذ الحاسم والدقيق للقانون في حالة اكتشاف حالات لعدم الإذعان.
3- تطوير الموارد البشرية والوسائل المادية المرتبطة بنظام التقدير الذاتي.

وقد أخذ المشرع المصري بأسلوب التقدير الذاتي في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 فقد جعل مجرد تقديم الممول إقراراً معتمداً من أحد المحاسبين

---

(1) الضوابط التقديرية بالعدد 1308/14 في 2002/1/15 الهيئة العامة للضرائب، العراق، 2002، مشار إليه لدى: زينب منذر، مصدر سابق، ص82.

(2) المادة (27) فقرة (2) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(3) استخدم المشرع العراقي في (26/ف1) مصطلح المشاركة.

(4) د. خالد الصواف ود. مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص144.

(5) احمد سيد، مصدر سابق، ص1.

ومستنداً للدفاتر والمستندات التي يقررها القانون حجةً على مصلحة الضرائب يقع عليها عبء إثبات ما يناقض هذا الإقرار[1].

## المطلب الثاني

## نظام الفحص العيني

لكي تتأكد الإدارة الضريبية من صحة ما جاء في إقرار المكلف ومراجعته من الناحية الفنية تلتزم بالفحص الميداني أي انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويقوم بعمل محضر معاينة فالغاية من المعاينة هو التأكد من صحة إقرار المكلف[2].

ولذلك يعرف هذا الأسلوب بأنه " ذلك الأسلوب الذي يقوم على أساس تحديد عينة من الإقرارات الضريبية أو الدفاتر التجارية التي يتم ضبطها في محل عمل الممول، وإخضاعها للفحص الدقيق القائم على محددات القانون الضريبي وتفسيرات اللوائح التنفيذية "[3].

ويعتبر الفحص العيني من أقوى الوسائل التي يمكن اللجوء إليها للتحقيق من صحة تقدير الضريبة، نظراً لأن بعض المكلفين تمتلكهم الرغبة في إخفاء إيراداتهم وأرباحهم كلها أو بعضها بقصد التهرب من الضريبة[4].

---

[1] المادة (89) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

[2] د. عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، العدد 41، السنة 14، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2009، ص224.

[3] عماد فوزي المياحي، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم (113)، 1982 المعدل، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2004، ص160.

[4] سهاد عبد الجمال، مصدر سابق، ص120.

وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نجد أن المادة (28) منه تعطي للسلطة المالية الحق أن تتحرى عن الدخل الخاضع للضريبة إلى جانب الإطلاع على المعلومات المتعلقة بالمكلف. كما أن المادة (26) كذلك أعطت الحق للسلطة المالية في الاطلاع على السجلات والبيانات التي تخص المشاركات وذلك بالطلب من الشريك المتقدم في المشاركة بأداء ذلك.

وقد أعطى قانون ضريبة الدخل المصري النافذ لموظفي الضريبة الحق في الإطلاع على ما لدى المكلف من دفاتر ومحررات ويكون هذا الإطلاع سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير يحددها الوزير، كما ألزمت المادة (95) من نفس هذا القانون السلطة المالية بإخطار المكلف عند الفحص بالتاريخ المحدد للفحص قبل عشرة أيام على الأقل[1].

والفحص الضريبي العيني يكون على صورتين[2]:

**1- نظام الفحص الضريبي الجزئي:**

حيث يتم فحص مختص عينة من الإقرارات الضريبية أو الدفاتر التجارية التي يتم ضبطها في محل عمل المكلف. أي يتم فحص جزء من إقرارات المكلف وليس فحص جميع إقراراته.

**2- نظام الفحص الضريبي الشامل:**

حسب هذا النظام يتم فحص كافة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات المستند إليها الإقرار وجميع المفردات والقيود المثبتة بها. فنظام الفحص الشامل يعرف على أنه أسلوب جمع البيانات من جميع الوحدات الإحصائية والمقصود به في الفحص الضريبي الإقرارات الضريبية لجميع الأنشطة دون استثناء فهو يهدف

---

[1] أنظر المادة (94، 95) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

[2] مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، بحث منشور على موقع شبكة الانترنت، ص6، www.arabgenins.3arabisatat.net تاريخ الزيارة 2011/12/9.

إلى الحصول على بيانات شاملة عن كل ملف سواء كانت هذه الإقـرارات تخـص نشاط تجاري أو مهني أو صناعي أو رواتب أو ثروة عقارية أو غيرها[1].

ويلاحظ بأن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية واسعة في إجراء المعاينة اللازمة للتحقيق من صحة البيانات الواردة بالإقرار فلها استخدام أية وسيلة تساعدها في إجراء المعاينة ومقارنة نشاط المكلف مع الإقـرار الـذي قدمـه دون تجـاوز القانون. وترتبط المعاينة بالتفتيش المفاجئ ويجب على الفاحص الضريبي أن ينفذه وفق برنامج محدد للتعرف على حقيقة نشاط المكلف في السـنة التـي يـتم فيهـا التفتيش، ومن ثم فإنه يكون إجراء تعسفياً غير ذي سند فـي القـانون إذا كـان لا ينطوي على فائدة تذكر. حيث أن تبرير هذا الإجراء هو تحديـد الحجـم الحقيقـي لإيرادات المكلف وأرباحه التي لم يذكرها في الإقرار الضريبي المقدم إلـى الإدارة الضريبي سواء وجدت في مقر منشأته أو في منزله ولخطورة هذا الإجراء يتعـين أن يحاط بضمانة حماية المكلف من العبث والتعسف في استعماله[2].

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الفحص العيني له فوائد ومميزات منها[3]:

1- أنه يؤدي إلى اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحـص وبالتـالي اقتصاد التكاليف، كما أنه يشجع على الالتزام الطوعي من المكلفين.
2- إنه يحقق رقابة فعالة على المجتمـع الضـريبي إذ يسـهل تتبـع غيـر المستجيبين لأحكام القانون.

---

(1) سهاد عبد الجمال، مصدر سابق، ص119.

(2) المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

(3) مقومات نجاح النظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، مصدر سابق، ص8.

## المطلب الثالث

## نظام القرارات المسبقة

ويقصد به كل ما يصدر عن الإدارة الضريبية بناء على طلب المكلف كالقرارات المرتبطة بتحديد المعاملة الضريبية أو الالتزامات الضريبية المستقبلة سواء ما يتعلق بصفقة أم معاملة أو نشاط معين تلتزم بها حياله ما لم يطرأ تغيير جوهري في موضوعها أو التشريع المتعلق بها، وقد أخذت العديد من الدول بهذا النظام كالولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والأرجنتين واستراليا وبلجيكا والبرازيل وكندا وفرنسا... الخ[1]. كما وقد تباينت الدول التي اخذ بنظام القرارات المسبقة في تحديد الجهة المختصة بإصدارها فمنها حددت الإدارة الضريبية ذاتها، بينما حددت البعض الآخر بهيئة أو جهة خاصة مستقلة أو شبه مستقلة عنها لغرض ضمان جدية هذه القرارات وسلامتها ونزاهتها ودقتها كالهند والسويد.

بينما اتجهت دول أخرى إلى تطبيق نطاق إصدار القرارات المسبقة فلم تأخذ بها في السنة المالية الحالية كالمجر واتجهت دول أخرى إلى تحديد الحالات التي لا يجوز فيها إصدار القرارات المسبقة على سبيل الحصر كالولايات المتحدة الأمريكية وجنوب أفريقيا[2]، ولغرض ضبط وتنظيم عملية استصدار القرارات المسبقة فرضت دول رسوماً معينة على الطلب الذي يتقدم به المكلف.

ويمتاز نظام القرارات المسبقة بالخصائص الآتية[3]:

**أولاً: الخصوصية**

لكون القرارات المسبقة فردية لذا لا يستفيد منها غير المكلف الذي صدرت منه ولا تلتزم بها الإدارة الضريبية حيال غيره من المكلفين.

---

(1) عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص444 وما بعدها.

(2) لمزيد من التفصيل يراجع: المصدر نفسه، ص446.

(3) المصدر نفسه، ص447.

**ثانياً: المستقبلية**

تعد القرارات المسبقة نوع من أنواع القرارات المستقبلية التي يجريها المكلف من صفقات ومعاملات ونشاطات معينة لذا فلا تصدر هذه القرارات فيمـا يتعلـق بالصفقات التي تم إدراجها أو انجازها أو مزاولتها.

**ثالثاً: اللزومية**

القرارات المسبقة ملزمة للإدارة الضريبية لا يجوز مخالفتهـا أو الخـروج عليها ما دام لم يطرأ عليها أي تغيير جوهري في موضوعها أو القـانون المتعلـق بها.

ويحقق نظام القرارات المسبقة مزايا كثيرة أهمها(1):

1. دعم الالتزام الضريبي من خلال تشجيع وإعانة المكلفين على ربط الضريبة ذاتياً.
2. تحقيق درجة عالية من الشفافية فـي تطبيـق الإدارة الضـريبية للقـانون الضريبي.
3. تعزيز الثقة المتبادلة بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية وهذا بدوره يؤدي إلى تفعيل قاعدة اليقين في تطبيق القاعدة الضريبية.
4. إتاحة الفرصة للمكلف بالحصول على قرار مسـبق يعكـس إسـتراتيجية الإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع القرار.

ومع ذلك فقد اخذ على نظام القرارات المسبقة بعض المأخذ منها(2):

1. يلفت انتباه المكلف إلى الثغرات القانونية في التشريع الضريبي ويمكنه من استغلال هذه الثغرات في تجنب الضريبة المفروضة وهذا المأخـذ يمكـن تجنبه لان الثغرات القانونية موجودة في كل تشريع ضريبي ومن السـهولة

---

(1) عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص448.

(2) المصدر نفسه، ص448 وما بعدها.

لأي مكلف من اكتشافها بذاته أو بالاستعانة بخبراء الضرائب فضلاً عن أن التجنب الضريبي يعد تهرب مشروع لا يحظره القانون ولا يحرمه ولا يعاقب عليه بخلاف التهرب الضريبي.

2. يؤدي إلى فساد الإدارة الضريبية بإقامة علاقات مشبوهة بين المكلفين والجهة المعنية بإصدار تلك القرارات. في الحقيقة أن فساد الإدارة الضريبية هي ظاهرة ليس لها علاقة بالقرارات المسبقة فإذا كان هناك فساد إداري متفشياً فهذا بدوره لا يهم سواء أخذت الإدارة بهذا النظام أم بغيره، والأولى بالدولة مكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية ورفع درجة الوعي الضريبي لدى موظفيها.

3. هدر وقت وجهد الإدارة الضريبية في إصدار القرارات المسبقة التي تتكرر بتكرار طلبات المكلفين بالرغم من تشابه معاملاتهم أو تماثلها، ويمكن تجاوز هذا المأخذ من خلال تسخير كافة الإمكانيات البشرية والمادية وتوجيهها بالشكل الصحيح وتطبيق معيار واحد بالنسبة لجميع المكلفين المتشابهة معاملاتهم أو المتماثلة.

# الفصل الثالث

# الضريبة الموحدة على الدخل

---

المبحث الأول: ماهية الضريبة الموحدة.

المبحث الثاني: مبررات الأخذ بنظام الضريبة الموحدة.

المبحث الثالث: اتجاه التشريعات الضريبية من الأخذ بنظام الضريبة الموحدة.

# الفصل الثالث

## الضريبة الموحدة على الدخل

لقد كان لتطور النظم السياسية والاقتصادية دور مهم وبارز في تطور الضريبة لتصبح أداة فعالة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية، تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى باختلاف نظامها السياسي والاقتصادي مما يؤدي إلى اختلاف في النظام الضريبي، وبعد أن انتقلت الضريبة من الضريبة على الأشخاص إلى الضريبة على الأموال أصبح هناك نظامين للضريبة فالنظام الأول يتمثل بنظام الضرائب النوعية الذي تفرض بموجبه عدة ضرائب على عدة أوعية مختلفة، حيث تفرض ضريبة على كل فرع من فروع الدخل تبعاً لمصدره، مما يترتب عليه تعدد الضرائب وتنوعها تبعاً لتعدد فروع الدخل أو مصادره. أما النوع الثاني فهو نظام الضريبة الموحدة على الدخل (الضريبة العامة على الدخل) الذي تفرض بموجبه ضريبة عامة على مجموع الدخل.

وقد يطبق نظام الضرائب النوعية على الدخل في وقت من الأوقات ثم يطبق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في دولة واحدة، كما قد يطبق نظام معين في دولة ويطبق نظام آخر في دولة أخرى وهذا يعتمد على فلسفة النظام السياسي والاقتصادي للدولة. وعليه سوف يتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث في المبحث الأول نتناول ماهية الضريبة الموحدة أما في المبحث الثاني فسوف نخصصه لمبررات الأخذ بها وفي المبحث الثالث فنخصصه لاتجاه التشريعات الضريبية وكما يأتي:

# المبحث الأول
# ماهية الضريبة الموحدة

سوف نتناول في هذا المبحث التعريف بالضرائب النوعية ثم بعد ذلك نتعرف على مفهوم الضريبة الموحدة على الدخل وبيان خصائصها وذلك حسب المطالب الآتية:

## المطلب الأول
## الضرائب النوعية

يقصد بهذا النظام بأنه يقوم على أساس تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها وتوافر شروط فرض الضرائب عليها[1]، ويتناول هذا النوع من الضرائب فروع الدخل على أساس انه ليس هناك علاقة لأحد النوعين بالآخر، فيكون نظام كل منهما مختلفاً عن نظام الآخر[2]. وعليه يقسم الدخل بحسب مصادره، فقد يكون مصدره العمل رأس المال أو قد يكون ناتجاً من تفاعل العمل مع رأس المال، وهذه المصادر بدورها قد يتم تقسيمها إلى أقسام ثم تفرض الضريبة على الدخل الناتج من كل منهما.

**وقد يحقق نظام الضرائب النوعية مزايا متعددة أهمها[3]:**

**أولاً:** من حيث قاعَدة الملائمة: فان هذا الإيراد اقرب إلى تحقيقها إذ يسمح باختيار انسب الطرائق وأكثرها ملائمة لكل إيراد على حدة بحيث يفرض ضريبة تتلاءم مع طبيعة كل إيراد على حدة.

---

(1) د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، بت، ص10 وما بعدها.

(2) د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني – دراسة تحليلية مقارنة)، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1974، ص7.

(3) د. السيد عطية عبد الواحد، المصدر السابق، ص11 وما بعدها.

**ثانياً:** من الناحية الاقتصادية: عن طريق هذا النوع تستطيع الدولة تحفيز احد أوجه النشاط الاقتصادي وذلك بتخفيف العبء الضريبي عليه وزيادته على إيرادات أخرى.

**ثالثاً:** من ناحية اعتبارات العدالة: يمكن السلطة المالية من معرفة أنـواع الـدخول ومصادرها ومن ثم يمكن التمييز بين هذه المصادر بحيث يمكن تشديدها على مصدر رأس المال وتخفيفها على مصدر العمل.

**رابعاً:** اخف وطأة على المكلف وذلك أفضل من دفعها مرة واحدة.

**خامساً:** من حيث الحصيلة للدولة تكون أوفر لأنها تصيب سـائر نـواحي يسـار الأفراد ويمكن لبعضها إصلاح البعض الآخر.

**أما عيوب نظام الضرائب النوعية فيمكن إجمالها بما يأتي[1]:**

**أولاً:** يحتاج هذا النوع من الضرائب إلى جهاز إداري كفوء والى عدد كبيـر مـن الموظفين.

**ثانياً:** يصعب على المكلف من الإلمام بكافة الأحكـام والإجـراءات والتعـديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي يقتضيها هذا النظام.

**ثالثاً:** يكلف هذا النظام نفقات كثيرة نظراً لتعدد الأجهزة الضريبية بتعـدد طبيعـة الإيرادات فضلاً عن كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري.

**رابعاً:** نظراً لخضوع كل إيراد على حدة لضريبة خاصة به، فانه يصعب إجـراء التصاعد على النمو الذي يتم به في نظام الضريبة الموحدة.

---

[1] د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة)، مصدر سابق، ص12 وما بعدها.

## المطلب الثاني

## مفهوم الضريبة الموحدة على الدخل

يعني هذا النظام فرض ضريبة موحدة على دخل المكلف من جميع مصادره، وتمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت وعاءاً موحداً لها وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها[1]. أي النظر إلى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها. فهي موحدة في أحكامها وموحدة في إجراءاتها وفي أسعارها التصاعدية، ينظمها تشريع واحد متناسق الأجزاء والأقسام، لا غموض فيه، يقدم المكلف في ظله إقراراً واحداً يتضمن كل ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية مهما تنوعت أو تعددت مصادر هذا الدخل، أمام جهة إدارية واحدة من جهات الإدارة الضريبية، تتخذ فيها وأمامها إجراءات المحاسبة والتقدير والربط والطعن والتحصيل.

ولأجل تطبيق هذا النظام بنجاح لابد من توافر بعض الشروط تتلخص فيما يأتي[2]:

1. **الدخل:** يجب أن يكون هناك دخل، حيث تتخذ الضريبة الموحدة الدخل وعاءاً لها أي تفرض على الدخل مباشرة وبمناسبة تحققه، فالواقعة المنشئة للضريبة هي اكتساب الدخل أو تحققه وقد يكون مصدر الدخل عمل أو رأسمال (عقار، منقول) أو اندماج عنصري العمل مع رأس المال معاً ويتمثل الدخل الذي ينتج من هذه المصادر الفوائد والأجور والأرباح سواء في شكل نقود أم سلع أم خدمات يمكن تقديرها بالنقود ويوجد اتجاهان في تفسير مفهوم الدخل[3] احدهما

---

(1) د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة)، ط2، مطبعة اوفست الانتصار، بغداد، 1978، ص201.

(2) د. عاطف صدقي ود. محمد احمد الرزاز (المالية العامة)، القاهرة، 1986، ص151 وما بعدها؛ Harvey S. Rosen, Public finance, 2nd ed., U.S.A., 1988, p.215.

(3) لمزيد من التفصيل حول هاتين النظريتين يراجع:==

يأخذ بالمفهوم الضيق للدخل حيث يقصره على ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستمرار النسبي خلال فترة زمنية معينة وعلى ذلك فان القيم النقدية التي يحصل عليها المكلف في شكل مرتب أو اجر أو ربح أو فائدة وكذلك المزايا العينية التي يمكن تقديرها بالنقود تعد كلها من الدخول التي يمكن إخضاعها للضريبة ما دامت تحصل بطريقة دورية ومنتظمة، وإذا كان هذا الاتجاه يشترط الاستمرار والدورية والانتظام في مصدر الدخل فهو يضيق الدخل بصفته وعاء الضريبة نظراً لأبعاد الأرباح والإيرادات العرضية والأرباح الرأسمالية من هذا المفهوم وبالتالي عدم إخضاعها للضريبة، أما الاتجاه الآخر والذي يأخذ بالمفهوم الواسع فانه ينظر إلى الدخل باعتباره كل زيادة تطرأ على ذمة الشخص خلال فترة زمنية معينة من نقود أو منافع أو أموال أو خدمات يمكن تقديرها بالنقود بصرف النظر عما إذا كان قد تم ذلك بصورة دورية أو عرضية أو أياً كان مصدرها أو طبيعة قبضها، ووفقاً لهذا الاتجاه يتم التوسع في مفهوم الدخل كوعاء للضريبة مما يترتب عليه إخضاع الإيرادات والأرباح العرضية والرأسمالية والعمولة والسمسرة العارضة والصفقة الواحدة للضريبة.

--- د. أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي)، ط3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص131 وما بعدها.

- د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين إبراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1986، ص21 وما بعدها.

- فؤاد توفيق ياسين واحمد عبد الله درويش (المحاسبة الضريبية)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1996، ص36 وما بعدها.

وتميل غالبية التشريعات الضريبية في الوقت الحاضر نحو الاتجاه إلى التوسع في مفهوم الدخل بصفته وعاءً للضريبة، وذلك لغرض تتبع الدخل بما يتلائم مع المقدرة التكليفية للمكلف في إطار من العدالة الاجتماعية[1].

وبهذا الاتجاه اخذ المشرع الضريبي العراقي[2] والمصري[3] والأردني[4] والسوري[5].

2. **ارتفاع الدخول:** يشترط لنجاح الضريبة الموحدة أن تتجاوز الدخول الفردية حداً معيناً بمعنى أن يتوفر شرط ارتفاع الدخل أما إذا كان مستوى الدخل الفردي منخفضاً حتى ولو تعددت مصادره فان الضرائب النوعية على فروع الدخل تكون أكثر ملائمة من الضريبة الموحدة، وترجع أهمية هذا الشرط إلى إن نظام الضريبة الموحدة يقوم على أساس تصاعد السعر وتدرجه فإذا لم يكن الدخول

---

[1] من أهم التشريعات التي تتجه نحو تضييق مفهوم الدخل كوعاء للضريبة هو التشريع الانكليزي، وبعض التشريعات الأخرى التي كانت تأخذ هذا الاتجاه وبدأت حالياً تهجره نحو الأخذ بالمفهوم الواسع للدخل كالتشريع الفرنسي، أما المشرع الأمريكي فقد تأثر إلى حد كبير بأفكار الأستاذ (Seligman) في الأخذ بمفهوم توسعي للدخل أي انه اتخذ موقفاً وسطاً بين النظريتين. لمزيد من التفصيل يراجع:
د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، ط1، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1968، ص398 وما بعدها؛ د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص226؛
Jea-Yves Mercieret Bemard plagnet: Les impotsen france traitede fiscalite 1997-1998, Francis lefbvre, Paris, 1997, p.49.

[2] المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم 113 لسنة 1982 المعدل.

[3] ينظر المواد (7، 17) من قانون ضريبة الدخل المصري ذو الرقم 91 لسنة 2005 الذي اخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل.

[4] الفقرات (7، 8، 11) من المادة (3/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 الملغي والمادة (3/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2010 والذي يبدأ سريانه من 2010/1/1.

[5] المادة (2) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003.

مرتفعة إلى حد يسمح لهذا التصاعد في السعر بان يؤتي ثماره فان نظام الضريبة الموحدة لن يكون ملائماً للتطبيق[1].

3. **تركيز الثروات:** يشترط أيضاً لتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل، ضرورة أن يكون هناك تركز للثروات في أيدي مجموعات من الأفراد في المجتمع، أما في حالة عدم تركز الثروات فتكون الدخول متقاربة لذا فان نظام الضريبة النوعية يكون اقرب لذلك، ولكن عندما يكون التركز للثروات في أيدي البعض تكثر الفوارق، أو تزداد بين دخول الأفراد ويتطلب الأمر تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل بسعرها التصاعدي[2].

4. **تنوع الدخول:** ويشترط كذلك لتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل أن تتنوع الدخول كعناصر لوعاء الضريبة، لان تنوع الدخول وتعددها يحقق حجم مرتفع من الدخل مما يترتب عليه أن يحقق تصاعد السعر الغرض منه إصابة الشرائح العليا من الدخل، أما إذا اقتصر دخل الشخص على عنصر واحد من عناصر الدخل فان نظام الضرائب النوعية يكون أكثر ملائمة للتطبيق[3].

5. **الوعي الضريبي وكفاءة الإدارة الضريبية:** كما ويشترط لنجاح تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل أن يكون المكلف على درجة عالية من الوعي الضريبي تؤهله أن يكون ملماً بواجباته نحو اقتصاد بلده وما تتطلبه ظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وتتضمن هذه المشاركة بقيامه بتأدية ما يستحق عليه من دين الضريبة لمصلحة المجتمع وذلك بعد أن يخطر الإدارة الضريبية بكل إيراداته التي تتحقق من كافة المصادر عن طريق الإقرار الضريبي الذي يقدمه في المواعيد المحددة، كما يتطلب نجاح تطبيق هذا النظام إدارة ضريبية على درجة

---

(1) د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة)، مصدر سابق، ص204.

(2) د. عاطف صدقي ود. محمد احمد الرزاز (المالية العامة)، مصدر سابق، ص200.

(3) عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام/ دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، ص20.

عالية من الكفاءة العلمية والخبرة الفنية والإدارية في شؤون الضرائب فضلاً عن توفير الضمانات الكافية للعاملين بالإدارة الضريبية لتسيير قيام هذا الجهاز بالمهام المكلف بها وكذلك توفير الإمكانيات المادية والمعنوية للعاملين بالإدارة الضريبية والتي تعمل على حسن سير العمل[1].

## المطلب الثالث

## خصائص الضريبة الموحدة على الدخل

للضريبة الموحدة على الدخل عدة خصائص يمكن إجمالها بما يأتي[2]:

**1. ضريبة مباشرة:**

تتميز الضريبة الموحدة على الدخل بأنها من قبيل الضرائب المباشرة حيث يتحمل عبئها المكلف الذي تفرض عليه الضريبة ولا يستطيع نقل عبئها للآخرين.

**2. ضريبة شخصية:**

أي أنها تراعي الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي أي يجب مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف وبهذا المفهوم تختلف الضريبة الشخصية عن الضريبة العينية التي ينحصر اهتمامها في المال الخاضع للضريبة دون أن تأخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف أو مركزه المالي[3].

**3. ضريبة ذات أسعار تصاعدية:**

يقوم السعر التصاعدي على أساس تدرج السعر بالزيادة مع زيادة المادة الخاضعة للضريبة، ولاشك في أن السعر التصاعدي يفوق السعر النسبي من ناحية

---

(1) د. عبد الحميد مصطفى المنشاوي (الضريبة الموحدة)، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1995، ص7.

(2) د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة)، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت.، ص15 وما بعدها.

(3) د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، ك2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989، ص97.

العدالة بين المكلفين حيث يراعي المقدرة التكليفية للمكلف ويقسم الوعاء إلى شرائح وتفرض ضريبة على كل شريحة نسبة تزيد بزيادة الوعاء (أي كلما يزيد الوعاء يزيد معها سعر الضريبة والعكس صحيح).

**4. ضريبة سنوية:**

تعد الضريبة الموحدة على الدخل ضريبة سنوية لكونها تتضمن مجموع صافي الدخل من المصادر المختلفة مثل:

أ. المرتبات وما في حكمها.

ب. النشاط التجاري أو الصناعي.

ت. النشاط المهني أو غير التجاري.

ث. الثروة العقارية.

هذا ويرتبط بمبدأ السنوية مبدأ آخر هو مبدأ استقلال السنوات الضريبية وطبقاً لهذا المبدأ الأخير فان السنة المالية للمكلف تعتبر وحدة منفصلة عن غيرها من السنوات السابقة عليها واللاحقة لها فالأرباح التي تنسب إلى سنة معينة هي الأرباح التي تتحقق خلالها وكذلك لا تتحمل السنة بأية خسارة إلا ما كان منها متعلقاً بأعمال ونشاط المكلف في تلك السنة ومع ذلك فهناك استثناء لمبدأ استقلال السنوات المالية كترحيل الخسائر في النشاط التجاري أو الصناعي.

**5. تأخذ الضريبة الموحدة بمبدأ التبعية الاجتماعية والاقتصادية:**

تتميز الضريبة الموحدة بأنها تأخذ في الاعتبار عند فرضها بمبدأ التبعية الاجتماعية أي فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين في البلد بغض النظر عن جنسياتهم وذلك عن كافة دخولهم المتحققة في تلك الدولة[1].

---

[1] د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة)، مصدر سابق، ص204.

**المفاضلة بين النظامين:**

بعد أن عرضنا نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة الموحدة لاحظنا بان لكل من النظامين مزايا وعيوباً وان الأخذ بأي من النظامين إنما يرجع إلى طبيعة النظام الاقتصادي للدولة، أي أن الدولة لا تسير على اتجاه واحد في اختيار النظام الضريبي الذي تطبقه، إذ يختلف هذا النظام من دولة إلى أخرى بما يتناسب مع النظام والفلسفات التي تتبع في كل دولة، بل ويختلف النظام الضريبي الذي يطبق في دولة واحدة من وقت لآخر بما يتلاءم والنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم في تلك الدولة وفي ذلك الوقت.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المجتمعات حديثة العهد بالنظام الضريبي غالباً ما تفضل الأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل ويكون هذا النظام أكثر ملائمة لظروفها وأوضاعها الاقتصادية لكون التقدم الاقتصادي بها على درجة من التواضع إذ لا تنوع في الدخول ولا تعدد في مصادرها فضلاً عن عدم تركز الثروات تحت أيدي مجموعات من أفراد المجتمع والدخول المحققة في هذه المجتمعات تكون على درجة من التقارب ولا تفاوت بينها.

أما المجتمعات التي تتقدم اقتصادياً فتقوم بالعدول عن نظام الضريبة النوعية والأخذ بنظام الضريبة الموحدة، وعليه فالضريبة الموحدة على الدخل هي التطور الطبيعي لنظام الضرائب النوعية، إذ أن تطبيقها يؤدي إلى شمول الضريبة لكل فروع الدخل ومصادره وعن طريقها يتم اقتطاع جزء من هذه الدخول بتطبيق السعر التصاعدي بما يحقق المساواة في إطار من العدالة الاجتماعية إذ تراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية ومركزه المالي.

وفي هذا الصدد فالسؤال الذي يطرح نفسه أيهما اقرب لتحقيق العدالة الضريبية[1] نظام الضرائب النوعية أم نظام الضريبة الموحدة على الدخل؟ كما أسلفنا فان الضرائب النوعية تعني تعدد الضرائب حسب مصادره وإذا علمنا أن مصادر الدخل هي (عمل، رأس مال، مختلط) وان المشرع يشدد الضريبة على المصدر الناتج من رأس المال ويخفض الضريبة على المصدر الناتج عن العمل ويتخذ موقفاً وسطاً في المصدر المختلط وهذا بدوره يعتبر ميزة الضرائب النوعية على الدخل من ناحية العدالة الضريبية مصدر ناجم عن تفتيت الدخل الخاضع للضريبة إلى فروع لا يمكن من تحديد المقدرة التكليفية للمكلفين، فقد يحصل المكلف على دخل كبير من مصدر غير خاضع للضريبة في حين يحصل مكلف آخر على دخل اقل منه ويخضع للضريبة.

وتتفادى الضريبة الموحدة على الدخل هذا العيب إذ تضم جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد بصرف النظر عن مصادرها وبذلك تكون أكثر دقة في تحديد المركز المالي للمكلف (أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للمكلف) لذلك تكون الضريبة الموحدة على الدخل اقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية من الضرائب النوعية لكونها تراعي الظروف الشخصية والعائلية والمهنية للمكلف.

---

[1] العدالة الضريبية: عرفها (Jacque perce bois) بأنها التي تعمل على أن تكون منصفة وذلك بتوزيعها العبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل، كما وعرفها (BOUVIER) وزملاؤه بأنها الضرائب التي تعمل على إعادة توزيع الثروات بحيث يتحمل كل واحد في المجتمع نصيبه منها وتقلل من عدم المساواة فيه. ينظر: د. محمد سعيد فرهود (العدالة الضريبية اقتصادياً)، مجلة الحقوق، العدد (4)، السنة (25)، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، 2001، هامش ص19.

وتحقق العدالة الضريبية إذا خضع جميع من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي متساوٍ ويستطيع المشرع أن يحقق ذلك من خلال (عمومية الضرائب، شخصية الضريبة، منع الازدواج الضريبي). نعمان عبدان علي (دراسة تطور السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في النظام الضرائب العراقي)، أطروحة دبلوم عالي في العلوم المالية مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ك1، 1977، ص48.

## المبحث الثاني
## مبررات الأخذ بنظام الضريبة الموحدة

لقد سبق الإشارة إلى أن نظام الضريبة الموحدة يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على جميع الدخول أياً كان مصدرها وعلى ضم الدخول التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، لذا يمكن أن يحقق هذا النظام مزايا وصفات تفوق نظام الضريبة النوعية فضلاً عن تلافي العيوب التي تعتريه وعليه فان مبررات الأخذ بهذا النظام تكمن بما يأتي[1]:

1. تراعي الضريبة الموحدة المقدرة التكليفية للمكلف وذلك من خلال تحديد مركزه المالي بشكل سليم عن طريق اخذ دخل المكلف بكامله في الحسبان بصرف النظر عن مصادره فضلاً عن أنها تؤخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف كلها بما تنطوي عليه من ديون وأعباء شخصية وعائلية.
2. تؤدي الضريبة الموحدة إلى وفرة الحصيلة وذلك عن طريق تصاعد السعر الذي تأخذ به بالنسبة للدخل في مجموعه حيث تخضع الدخول الجزء المرتفع منها للسعر العالي للضريبة وهذا يحقق زيادة الحصيلة ووفرتها بما يحقق إنتاجية الضريبة.
3. تؤدي الضريبة الموحدة إلى الاقتصاد في نفقات التحصيل وذلك عن طريق تبسيط الإجراءات واختصارها للمكلف والإدارة الضريبية في آن واحد، فبالنسبة للمكلف فانه يلزم بتقديم إقرار ضريبي واحد يوضح دخله من كافة المصادر مرة واحدة كل سنة إلى هيئة ضرائب واحدة، أما بالنسبة للإدارة

---

[1] د. محمد نجيب جادو (النظام الضريبي المصري)، ط1، د.م، 2004، ص143 وما بعدها؛ السيد محمود احمد عوض (شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، الإدارة العامة للتخطيط وتصحيح البرامج، القاهرة، 2008، ص164 وما بعدها؛ د. عبد المطلب عبد الحميد (اقتصاديات المالية العامة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص258 وما بعدها.

الضريبية فان نظام الضريبة الموحدة يخفف العبء عنها نظراً لان إجراءات ربط الضريبة وفحصها وتحصيلها والطعن فيها تكون موحدة غير متكررة مما يسهل من تلك الإجراءات وكل ذلك من شأنه أن يؤدي في النهاية إلى تخفيض نفقات تحصيل الضريبة.

4. يؤدي الأخذ بنظام الضريبة الموحدة إلى أحكام الرقابة على المكلفين وتقليل فرص التهرب الضريبي نظراً لوضوحه وسهولة إجراءاته من جهة وكذلك قيام المكلف بتقديم إقراراً واحداً يضم جميع إيراداته المختلفة من جهة أخرى، مما يجعل الجهاز الضريبي أكثر قدرة على الحكم على صحة وسلامة وآمان الإقرار وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي.

5. كذلك يسهل على المكلف معرفة مقدار العبء الضريبي المفروض عليه.

6. من حيث قاعدة العدالة الضريبية فان نظام الضريبة الموحدة اقرب إلى تحقيقها بسبب ما يتيحه هذا النظام من النظرة الإجمالية والشاملة لكل الإيرادات التي يحققها المكلف دفعة واحدة.

7. يمكن هذا النظام معرفة حساب تكلفة الخدمات العامة بسهولة.

8. ومن حيث توفير الوقت، فان ميزة هذا النظام تكمن للمكلف لأنه لن يذهب للإدارة الضريبية إلا مرة واحدة يتم فيها محاسبته، وكذلك فيه توفير لوقت الإدارة الضريبية عموماً لان المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة.

وبالرغم من هذه المزايا المتعددة فان فقهاء المالية العامة يوجهون انتقاداتهم لهذا النظام وكما يأتي[1]:

1. من اكبر عيوب نظام الضريبة الموحدة هو شعور المكلف بثقل عبء الضريبة إذا كان سيدفع ما هو ملتزم بدفعه مرة واحدة وهذا بدوره يعطي فرصة اكبر للتهرب من الضريبة، لان من يفلت من الخضوع يتهرب نهائياً، أما في نظام الضريبة النوعية فانه إذا تهرب من ضريبة معينة فانه سيخضع لضرائب أخرى، ولكن بصفة عامة متى ما وجد ضريبة وجد معها التهرب، أما عن الحد من هذا التهرب وتقليل الفرص المتاحة، فالضريبة الموحدة أفضل، حيث يلتزم المكلف بتقديم إقرار واحد أمام جهة واحدة عن مصادر دخله جميعاً وان لم يحدث ذلك فيكون جميع المحيطين به من دافعي الضرائب خير مراقبين له، وعندما يكون الجزاء رادعاً فسوف تقل هذه الفرص.
2. كما قيل أيضاً أن تطبيق الضريبة الموحدة يتطلب درجة عالية من الوعي الضريبي لدى المكلفين، ودرجة مناسبة من الثقافة والتعليم تمكن المكلف من تقديم إقراره الضريبي بصورة شاملة وصحيحة، كما يتطلب جهازاً ضريبياً على درجة عالية من الكفاءة الفنية والإدارية فيمكن أن يتحقق هذا بزيادة الدورات التدريبية للعاملين بالجهاز الضريبي ورفع الكفاءة الفنية والإدارية للجهاز الضريبي وذلك عن طريق عقد الدورات التدريبية والندوات التي يشارك فيها العاملون بالجهاز الضريبي والتي تتناول

---

[1] د. السيد عطية عبد الواحد، مصدر سابق، ص17 وما بعدها؛ د. محمد نجيب جادو، مصدر سابق، ص144 وما بعدها؛ د. عبد الكريم صادق بركات ود.حامد عبد المجيد دراز (المالية العامة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985، ص64؛ د. سعيد عبد المنعم محمد (المفاضلة بين النظامين النوعي والموحد للضرائب على دخول الأشخاص في ضوء التطبيق العملي)، بحث مؤتمر السياسة الضريبية والتنمية بين الواقع وأفاق المستقبل من منشورات الجمعية المصرية للإدارة المالية، القاهرة، 1990، ص130 وما بعدها.

المشاكل المتعلقة بتطبيق هذا النظام والبحث عن حلول لهذه المشاكل والعمل على توفير نظام معلوماتي دقيق لدى الجهاز الضريبي واستخدام نظام الحاسوب ووضع رقم خاص لكل مواطن مشمول بالضريبة لغرض الرقابة على إيراداته من مختلف مصادرها.

3. لا يمكن للدولة أن تحقق تنويع المعاملة الضريبية، وهي ضرورية لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لان الأصل في فرض الضريبة الموحدة عدم التمييز بين مصادر الدخل المختلفة. إن هذا التنويع لا يقتصر على نظام الضرائب النوعية وإنما يشمل نظام الضريبة الموحدة أيضاً[1]، ويتم ذلك عن طريق تقرير بعض الإعفاءات لبعض مصادر الدخل أو عن طريق اقتطاع جزء مناسب من الدخل قبل خضوعه للسعر وحساب الضريبة.

---

[1] فإذا كان نظام الضريبة الموحدة قد نشأ في بادئ الأمر على شكل ضريبة تفرض بسعر واحد على جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف الواحد من مختلف المصادر، إلا انه مع تطور وتقدم الفن الضريبي بدأ نوع من التمييز بين الدخول من المصادر المختلفة عن طريق تقرير بعض التخفيضات في دخول دون أخرى، أو عن طريق تخفيض الضريبة المستحقة على صافي الدخل الكلي بنسبة معينة، أو عن طريق أسعار مختلفة، وذلك بالرغم من أن هذه الدخول يجمعها إقرار واحد وتخضع لأحكام الضريبة الموحدة. وعلى سبيل المثال يسمح التشريع الفرنسي بخصم نسبة 20% من وعاء الأجور والمرتبات قبل إدخاله مع عناصر الإيراد الأخرى، كما يقرر خصم 20% من صافي الإيرادات العقارية مقابل مصاريف إدارية وإهلاك كما يسمح المشرع الفرنسي بخصم نسبة من الضريبة المستحقة على صافي الدخل الكلي للمكلف تعادل 5% من صافي المرتبات والأجور الداخلة في وعاء الضريبة الكلية. يراجع: د. سعيد عبد المنعم محمد، مصدر سابق، ص151، عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة على الدخل)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 1993، هامش رقم (1)، ص69.

- James Wetzler: Recent Developments in U.S capital Gains Taxation, Printed in Reading in Federal Taxation, New York, 1983), p.235.
- Richard M. Bird Oliver Oldman: Taxation in developing countries 4thed. The Johns Hoplsins University, Press, Baltimore and London, 1990, p.291.

4. بالرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة فإنها ابعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية، فقسوتها على فريق من السكان لا يمكن تخفيفها بواسطة ضريبة أخرى.
5. مهما ارتفع سعر الضريبة الموحدة فان حصيلتها لن تكون كافية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة في الدولة الحديثة.
6. إن تطبيق هذا النظام يحتاج لمعرفة طبيعة الإيراد (الوعاء) الذي تفرض عليه الضريبة بدقة، وإذا ما حدث خطأ في هذا المجال فلا يمكن تلافيه بخلاف نظام الضرائب النوعية فانه إذا حدث خطأ فيمكن تلافيه بضريبة أخرى.

وعلى الرغم من هذه الانتقادات الموجهة لنظام الضريبة الموحدة على الدخل فإنها تحقق من المميزات ما يفوق هذه العيوب التي قيلت بشأنها كما يمكن أن تفرض بأسلوب يتلائم مع ظروف كل دولة أياً كانت فلسفتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية هذا من جانب ومن جانب آخر فقد أوصت المؤتمرات الضريبية والتجارية والعلمية بضرورة الأخذ به، فعلى (الصعيد الدولي) فقد أوصى المجلس الاقتصادي التابع لهيئة المم المتحدة عام 1952 أن تأخذ الدول الناهضة بنظام الضريبة الموحدة على الدخل، أما على (الصعيد الإقليمي) فقد قرر المؤتمر التجاري العربي الأول المنعقد في القاهرة سنة 1950 العدول عن نظام الضرائب النوعية والأخذ بنظام الضريبة الموحدة تحقيقاً للعدالة وتبسيط لإجراءات تقدير وتحصيل الضريبة وقد أكد على هذا الاتجاه المؤتمر التجاري العربي الثاني المنعقد في القاهرة سنة 1957[1].

---

[1] يراجع: د. محمد مبارك حجير (الضرائب واقتصاديات الدول العربية)، منشورات معهد البحوث والدراسات العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1965-1966، ص316.

# المبحث الثالث

## اتجاه التشريعات الضريبية

## من الأخذ بنظام الضريبة الموحدة

تختلف الأنظمة السياسية في الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو الضرائب النوعية وذلك بما يتلائم مع فلسفتها وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لذلك فالأخذ بهذا النظام أو ذاك يختلف من دولة إلى أخرى وقد يختلف في ظل الدولة الواحدة فقد يطبق نظام الضرائب النوعية في فترة معينة ثم يطبق نظام الضريبة الموحدة في الدولة ذاتها، وعليه سوف نتناول اتجاه التشريعات الضريبية المقارنة والتشريع الضريبي العراقي من نظام الضريبة الموحدة وذلك بمطلبين وكما يأتي:

## المطلب الأول

## اتجاه التشريعات الضريبية المقارنة

### أولاً: التشريع الضريبي الانكليزي[1]:

يتكون وعاء ضريبة الدخل في انكلترا من جداول[2] وكما يأتي:

**الجدول الأول (A):** ويشمل الدخل الناتج عن ملكية الأراضي والمباني الموجودة فيما عدا المباني والمحاجر والترع الكبرى وما شابه ذلك ووعاء الضريبة بالنسبة لهذه الدخول يتمثل بالقيمة الايجارية السنوية الصافية بعد خصم الترميمات ومصاريف الصيانة ويجري تحديدها على أساس خصم نسبة معينة من القيمة الايجارية الكلية ويتم سداد هذه الضريبة بمعرفة المستأجر اخذ بنظام الحجز عند المنبع، وقد الغي هذا الوعاء بالنسبة لسنة 1965/64 وما يليها بالقانون المالي لسنة 1963[3].

[1] بصدور القانون في عهد (روبرت بيل) عام 1842 والذي هو القانون الأساسي للضريبة في انكلترا بجانب طائفة من الأحكام الانكليزية التي أقرت بعض المبادئ واجبة التطبيق فيما يخص الضرائب من الناحية القانونية، وقد تم تبويب بعض أحكام المحاكم عام 1918 وصدر بها قانون أطلق عليه قانون التبويب وبالرغم من صدور هذا القانون خالياً من بعض الأحكام السابقة لتاريخ صدوره إلا أن الأحكام التي كانت قد صدرت ولم يتضمنها هذا التبويب ظلت محل اعتبار فيما يتعلق بالضرائب في انكلترا مع ملاحظة إن قانون ضريبة الدخل في انكلترا يمكن أن يقال عنه بأنه قانوناً يصدر سنوياً مع الموازنة العامة للدولة، حيث أن الأحكام التي تتضمنها قوانين الموازنة الانكليزية منذ صدور قانون التبويب تعتبر نافذة وذات موضوع ما لم يرد نص صريح يقرر إلغائها ولذلك قيل عن ضريبة الدخل الانكليزية بأنها ضريبة مستقرة في حقيقتها ومؤقتة في ظاهرها. يراجع: عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، ص134؛
Key and Kiny, The British tax system, London, 1980, pp.27-35.

[2] James Kivkbride and Abimbola Aolowo Foyeku "The Law and Theory og Income Tax" Liverpool, Academic press, 2002, p.72;
Key and Kiny, Op. Cit. pp.45-73..

[3] ينظر: عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة)، مصدر سابق، ص87.

**الجدول الثاني (B):** ويتضمن الأرباح الناتجة عن الأراضي المستعملة في الزراعة أو الاستغلال التجاري وذلك كالأراضي المعدة للرياضة والمراعي والحدائق العامة وحدائق الزينة التي ليست صغيرة أو ملحقة بالعقار ووعاء هذه الضريبة يتمثل في ثلث القيمة الايجارية الكلية.

**الجدول الثالث (C):** ويتضمن الفوائد الناتجة عن بعض استثمارات الحكومة أو الهيئات المحلية البريطانية والحكومات والهيئات المحلية الأجنبية عن طريق وكيل لها في انكلترا، ويتم حجز الضريبة بالسعر الساري وقت توزيع الفوائد ويسمح بخصم الضريبة التي حجزها عند المنبع من قيمة ضريبة الدخل التي تحسب في النهاية والتي يتمثل وعاؤها في جميع الدخول التي يحصل عليها المكلف خلال سنة الربط.

**الجدول الرابع (D):** ويشمل الإيرادات الآتية:

1. الأرباح التي تتحقق من مزاولة أي نشاط تجاري أو صناعي.
2. أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة).
3. الفوائد التي تدفعها الحكومة أو الهيئات المحلية التي لا يتم حجز الضريبة عنها عند المنبع في انكلترا كالفوائد التي تدفع عن ودائع البنوك وبعض اذونات الخزانة قصيرة الأجل.
4. إيرادات الأوراق المالية الأجنبية كفوائد السندات الأجنبية أو فوائد الرهن العقاري وتدخل بقيمتها الإجمالية قبل خصم أية ضرائب أجنبية[1].
5. إيرادات العقارات الموجودة بالخارج والدخول الناتجة عن الأملاك الأجنبية كأرباح الأسهم من الشركات الأجنبية.

---

(1) يتضمن التشريع الضريبي الانكليزي بعض النصوص لغرض تلافي الازدواج الضريبي الذي قد ينشأ عن هذه الحالة، ومنها السماح بخصم الضريبة الأجنبية التي استحقت على هذه الحالة أو منح خصم ضريبي لغرض تقليل أو تخفيف الازدواج.

Key and Kiny, Op. Cit. p.51.

6. أية أرباح أو إيرادات لم تتضمنها الحالات السابقة أو لم تدخل في أي جدول آخر، ومنها الأرباح الناتجة عن تأجير المفروش ويتحدد هذا الربح على أساس الإيجار الفعلي بعد خصم المصروفات الفعلية ونسبة مقابل الاستهلاك.

**الجدول الخامس (E):** ويتضمن الدخل الذي ينتج عن العمل أو التوظيف كالأجور والمرتبات والمكافآت وما في حكمها وتسري الضريبة على صافي ما يحصل عليه المكلف خلال السنة من هذه الإيرادات نقداً أو عيناً بعد أن يخصم منها المصروفات اللازمة والملائمة للحصول على الإيرادات ومنها المصروفات التي يتحملها المكلف في سبيل أداء الوظيفة كمصروفات الانتقالات وغيرها.

**الجدول السادس والأخير (F):** ويشمل التوزيعات التي يحصل عليها الأفراد المقيمين من شركات أموال تعمل في انكلترا.

وحيث أن هذه الأرباح سبق خضوعها لضريبة الشركات فان ما يدرج في هذا الجدول هو القيمة الإجمالية لهذه الأرباح أي الأرباح الموزعة بالفعل مضافاً إليها نصيبها في ضريبة الشركات والذي سدد فعلاً كضريبة على الشركات وبعد حساب الضريبة على دخل المكلف يخصم منها المبلغ السابق إضافته على الإيراد الموزع بالفعل، فإذا زادت الضريبة على الخصم التزم المكلف بسداد الفرق وإذا كانت الضريبة اقل من ذلك يكون من حق المكلف استرداد المبالغ التي سددها[1].

مما تقدم يتضح بأنه قد يبدو للقارئ إن النظام المطبق في انكلترا هو نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل إذ يقوم بفرض ضريبة على كل فرع من فروع الدخل، ولكن بنظرة أعمق يتضح بان هذه الضريبة التي تفرض على كل فرع من فروع الدخل لا تعدو أن تكون وسيلة للتحصيل عند المنبع (الحجز عند المنبع) ثم يعاد حساب الضريبة على مجموع هذه الفروع بعد الأخذ في الاعتبار

---

(1) Key and Kiny, Op. Cit. p.64.

الإعفاءات المقررة للمكلف تبعاً لأعبائه العائلية والمالية وهذا بطبيعته جوهر نظام الضريبة الموحدة[1].

## ثانياً: التشريع الضريبي الفرنسي

اخذ المشرع الضريبي الفرنسي وحتى عام 1948 بالضريبة النوعية على فروع الدخل تبعاً لمصادرها ثم ضريبة عامة على الدخل يتضمن وعائها مجموع أوعية الضرائب النوعية. ولكن نتيجة للإصلاح الذي اقره البرلمان الفرنسي في عام 1948 والإصلاح الذي تلاه عام 1959 واللذان يعتبران أساس النظام الضريبي الفرنسي وما ادخل عليه من إصلاحات أو تعديلات إذ طبقت الضريبة الموحدة على الدخل[2].

ويتمثل وعاء الضريبة في التشريع الفرنسي[3] من:

### 1. الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (الأفراد):

حيث تفرض الضريبة على إجمالي الدخل الصافي الذي يتكون من مجموع فئات الدخول أو الإيرادات العقارية والأرباح التجارية والصناعية وأرباح الاستغلال الزراعي والمرتبات والأجور وأرباح المهن غير التجارية وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وتسري الضريبة الموحدة على كافة الدخول التي يحققها المكلف أيا كانت أنواعها وبسعر تصاعدي وان اختلفت تقدير كل منها، كما تسري هذه الضريبة على جميع الأشخاص الطبيعيين الفرنسيين أو الأجانب المقيمين في فرنسا عن جميع دخولهم بغض النظر عن مصادرها، كما تسري على جميع الأجانب غير المقيمين بالنسبة لما يتحقق لهم من دخول في فرنسا، ويلاحظ أن هذه الضريبة لا تسري على الشخص بمفرده وإنما تفرض على الأسرة بأكملها وحيث يتم ربط الضريبة على رب الأسرة عن جميع الدخول التي حققها أفرادها (الزوج، الزوجة،

---

[1] ينظر: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص398 وما بعدها.

[2] المصدر نفسه، ص29.

[3] لمزيد من التفصيل يراجع: عبد السلام محمد عبد السلام، مصدر سابق، ص ص 91-96.

الأبناء) ويجيز المشرع الفرنسي ربط الضريبة على دخل احد أفراد الأسرة بصفة مستقلة عن دخل رب الأسرة ولكن بشروط محددة في القانون. وتسري الضريبة بسعرها التصاعدي على جميع فروع الدخل.

2. **الضريبة على دخل الأشخاص المعنوية (الشركات):**

يخضع للضريبة جميع شركات الأموال والجمعيات التعاونية والمنشآت المماثلة التابعة للهيئات العامة.

أما شركات الأشخاص، فالشركاء المتضامنين لهم فيها حرية الاختيار بين الخضوع لضريبة الشركات أو الخضوع للضريبة المفروضة على الأشخاص الطبيعيين، وتعامل الجمعيات التعاونية بالنسبة لأرباحها المعاملة ذاتها التي تعامل بها شركات الأموال، كما تسري ضريبة الشركات بصفة إجبارية على جميع الهيئات المستقلة التابعة للدولة أو الهيئات المحلية التي تحقق أرباحاً من نشاطها الذي تزاوله[1].

مما تقدم يتضح بان النظام الفرنسي طبق نظرية الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنوية بعد أن كان يعتمد على ضريبة واحدة ثم طوره إلى ضرائب نوعية على فروع الدخل ثم بعد ذلك ضريبة تكميلية تتوج أخيرا بالضريبة الموحدة على الدخل حيث ميز المشرع الضريبي الفرنسي بين الدخول ولاسيما الدخل الناتج عن العمل إذ سمح باستبعاد جزء من هذه الدخول (20%) قبل إخضاعها للضريبة التصاعدية كما يسمح بخصم نسبة من الضريبة المستحقة على صافي الدخل الكلي للمكلف تعادل (5%) من صافي المرتبات والأجور الداخلة في وعاء الضريبة الكلية، كما اخذ المشرع الفرنسي بمراعاة الظروف الشخصية

---

(1) كشركات الغاز والكهرباء وشركات إدارة الموانئ وان كان المشرع الفرنسي قد اعفي من الخضوع لهذه الضريبة بعض شركات تمويل عمليات البحث عن البترول وشركات الاستثمار وشركات التنمية الإقليمية. ينظر: عبد السلام محمد عبد السلام، مصدر سابق، ص95.

للمكلف إذ قرر الإعفاءات التي تتلاءم وظروفه الشخصية وأعفى الحد الأدنى اللازم للمعيشة مقابل الأعباء العائلية فضلاً عن خصم التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات المحققة.

**ثالثاً: التشريع الضريبي الأمريكي**

تعد ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين هي العامل الفعال والمؤثر الحقيقي في نظام الضرائب على الدخل الفيدرالي وقد تمت مراجعة ضرائب الدخل وتعديلها منذ عام 1913 وحتى عام 1986 والذي يعتبر آخر تعديل جوهري للتشريع الضريبي الأمريكي والذي بموجبه اخذ النظام الأمريكي بالضريبة الموحدة على الدخل[1].

ويتكون وعاء الضريبة في التشريع الضريبي الأمريكي[2] من:

**1. الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:**

تسري هذه الضريبة على جميع رعايا الولايات المتحدة الأمريكية بغض النظر عن مواطنهم أو محال إقامتهم وعلى كل ما يتحقق لهم من دخل بغض النظر عن مصدره كما تسري الضريبة على كل دخل يتحقق في الولايات المتحدة الأمريكية بصرف النظر عن جنسية من يحصل على ذلك الدخل أو مواطنه وتسري أيضاً على الدخول التي يحصل عليها المواطنون في الولايات المتحدة أيا كان مصدر تلك الدخول. وتسري الضريبة على الدخول الناتجة عن العمل من مرتبات وأجور وما في حكمها والمكافآت النقدية أو العينية والمكافآت والجوائز باستثناء ما يمنح منها بمناسبة دينية أو خيرية أو علمية أو تعليمية أو فنية أو أدبية والعمولة والسمسرة وأي مدفوعات أخرى وكذلك الدخل الناجم من أرباح تجارية وصناعية

---

[1] يراجع: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص282 وما بعدها؛ د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص225 وما بعدها.

[2] لمزيد من التفصيل يراجع: عبد السلام محمد عبد السلام، مصدر سابق، ص ص 96-101.

وأرباح المهن غير التجارية والفوائد والإيجارات والتوزيعات. كما اخذ المشرع الأمريكي بمراعاة الظروف الشخصية للمكلف. أما الدخل الذي تحب عليه الضريبة فهو الدخل الإجمالي المعدل بعد أن يخصم.

**أولاً: النظام الانكليزي**

قد يبدو للقارئ من أول وهلة إن النظام المطبق في انكلترا هو نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل إذ يقوم بفرض ضريبة على كل فرع من فروع الدخل، لكن بنظرة أعمق يتضح إن هذه الضريبة التي تفرض على كل فرع من فروع الدخل لا تعدو أن تكون وسيلة للتحصيل عند المنبع (الحجز عند المنبع) ثم يعاد حساب الضريبة على مجموع هذه الفروع بعد الأخذ في الاعتبار الإعفاءات المقررة للمكلف تبعاً لأعبائه العائلية والمالية وهذا بطبيعته جوهر نظام الضريبة الموحدة[1].

**ثانياً: التشريع الضريبي الفرنسي**

اخذ المشرع الضريبي الفرنسي وحتى عام 1948 بالضريبة النوعية على الدخل ولكن نتيجة للإصلاح الذي اقره البرلمان الفرنسي في عام 1948 والإصلاح الذي تلاه عام 1959 واللذان يعتبران أساس النظام الضريبي الفرنسي وما ادخل عليه من إصلاحات إذ طبقت الضريبة الموحدة على الدخل وشملت الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) فهي تفرض على إجمالي الدخل الصافي الذي يتكون من مجموع فئات الدخول أو الإيرادات العقارية والأرباح التجارية والصناعية وأرباح استغلال الزراعي كالمركبات والأجور وأرباح المهن غير التجارية وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة كما وتسري الضريبة على الأشخاص المعنوية والشركات[2].

---

(1) ينظر: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، مصدر سابق، ص398 وما بعدها.

(2) د. عبد المنعم فوزي وآخرون، مصدر سابق، ص29.

### ثالثاً: التشريع الضريبي الأمريكي

تعد ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين هي العامل الفعال والمؤثر الحقيقي في نظام الضرائب على الدخل الفيدرالي وقد تمت مراجعة ضرائب الدخل وتعديلها منذ عام 1913 وحتى عام 1986 والذي يعتبر آخر تعديل جوهري للتشريع الضريبي الأمريكي والذي بموجبه اخذ النظام الأمريكي بالضريبة الموحدة على الدخل[1].

### رابعاً: التشريع الضريبي المصري

أخذت مصر سابقاً بنظام الضرائب النوعية متأثراً بذلك بالتشريع الفرنسي ونظمها القانون المرقم (157) لسنة 1981 ولكن بصدور القانون المرقم (187) لسنة 1993 المعدل والملغي أخذت بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وبصدور القانون الجديد المرقم (91) لسنة 2005 استمر المشرع المصري بأخذه بنظام الضريبة الموحدة وهذا الاتجاه هو اتجاه الدول المتقدمة كما أسلفنا.

### خامساً: التشريع الضريبي الأردني

اخذ المشرع الأردني بنظام الضريبة الموحدة على الدخل بدليل صدور قانون ضريبة دخل واحد، وبمقتضى أحكامه فرضت الضريبة على كل مصادر الدخل الخاضعة للضريبة[2]. وهذا يعني أن المشرع الأردني قد وصل إلى نظام الضريبة الموحدة طفرة واحدة دون المرور بأية مراحل تمهيدية.

---

[1] د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص225 وما بعدها.

[2] المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (57) لسنة 1985 المعدل بالقانون المرقم (14) لسنة 1995، والمادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لسنة 2010.

**سادساً: التشريع الضريبي السوري**

بصدور قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003 يتضح ان المشرع السوري لا يزال يأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل التي اقرها القانون السابق المرقم (85) لسنة 1949، إذ تفرض ضريبة على ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية والضريبة على الأجور والمرتبات وضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وكذلك المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها في سوريا[1].

## المطلب الثاني

## التشريع الضريبي العراقي

من خلال استقراؤنا للتشريعات الضريبية العراقية يقودنا إلى القول بان المشرع العراقي بدأ حيث انتهى الآخرون، فقد تم تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل منذ بداية إصدار التشريعات الضريبية في العراق وصدور التشريع الضريبي بها منذ النشأة بتأثير الآراء الفقهية في ذلك الوقت أو محض صدفة ولكن الحقيقة انه جاء مسايراً للتشريع الضريبي الانكليزي الذي يطبق الضريبة الموحدة على الدخل والذي يعتبر المصدر الذي تأثر به المشرع العراقي[2].

ولكن بصدور قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (113) لسنة 1982 المعدل يلاحظ إن المشرع الضريبي العراقي قد اخذ بنظام خاص به فهو لا يأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل (الضريبة العامة على الدخل) إذ يستثني من ذلك الضريبة على الدخل العقاري، ولا يأخذ بالضريبة النوعية على الدخل إذ تشمل الضريبة على الدخول المتأتية من العمل ورأس المال أو المصدر المختلط من

---

(1) المادة (1) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (24) لسنة 2003.

(2) د. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص136.

العمل ورأس المال باستثناء الدخل العقاري[1]. إذ افرد المشرع الضريبي العراقي للدخل العقاري ضريبة باسم ضريبة العقار[2]، أما دخل الأراضي الزراعية فقد كانت خاضعة للضريبة باسم ضريبة الأرض الزراعية حتى تم إلغاءها بقرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم (21) بتاريخ 1980/1/5.

يتضح مما تقدم إن التشريعات الضريبية أخذت بالضرائب النوعية ثم طورته إلى نظام الضريبة الموحدة كالتشريع الفرنسي والمصري وهناك من التشريعات أخذت منذ النشأة بالضريبة الموحدة كالتشريع الانكليزي وهناك من وفق بين النظامين ثم اخذ بنظام الضريبة الموحدة كالتشريع الأمريكي وهناك من التشريعات ما زالت تأخذ بنظام الضرائب النوعية على الرغم من صدور تشريع جديد لها كالتشريع السوري أما التشريعات الأردني والعراقي فهما يأخذان للأقرب بنظام الضريبة الموحدة باستثناء الإيرادات الناتجة عن استغلال الأراضي الزراعية والعقار وان الأخذ بهذا النظام أو ذاك إنما يرجع إلى ظروف كل دولة ومدى اعتمادها على الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة لتغطية نفقات الدولة المستمرة والمتزايدة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي يسعى إليها كل نظام سياسي.

[1] د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، جـ1، ط2، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976، ص ص 236-237.

[2] قانون ضريبة العقار ذي الرقم (162) لسنة 1959 المعدل بالقانون ذو الرقم (66) لسنة 2001.

# الفصل الرابع

# الضريبة على القيمة المضافة

---

المبحث الأول: التعريف بالضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثاني: تقدير الضريبة على القيمة المضافة.

المبحث الثالث: اتجاه التشريعات الضريبية من الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة.

# الفصل الرابع

# الضريبة على القيمة المضافة

تعد الضريبة على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة في الوقت الحاضر ونظراً لأهمية هذه الضريبة فقد أولت معظم التشريعات الضريبية عناية خاصة بها، واحتلت هذه الضريبة مكاناً مرموقاً في التشريعات الحديثة، وذلك لما تحدثه من آثار مالية واقتصادية واجتماعية للدولة. ولأجل القيام بالإصلاحات الضريبية الأمر الذي يتطلب إصلاح منظومة الضرائب غير المباشرة عن طريق استبدال ضريبة المبيعات أو ضريبة رقم الأعمال بالضريبة على القيمة المضافة في البلدان التي كانت تأخذ بها أو عن طريق استحداث الضريبة على القيمة المضافة مباشرة من خلال سن قانون جديد يتضمن أحكام هذه الضريبة، وذلك لوجود اتجاه عالمي عام في السياسات الضريبية المعاصرة تدعمه المنظمات الاقتصادية الدولية يدعو دول العالم إلى تبني نظام الضريبة على القيمة المضافة في نظمها الضريبية وما يؤكد هذا الاتجاه ازدياد عدد الدول التي أخذت بهذا النوع من الضرائب بشكل مطرد. وعليه سوف نتناول الموضوع في ثلاثة مباحث ففي المبحث الأول نتناول التعريف بها، وفي المبحث الثاني نتناول تقديرها، أما في المبحث الثالث فسوف نتناول اتجاه التشريعات من الأخذ بها وكما يأتي:

# المبحث الأول
## التعريف بالضريبة على القيمة المضافة

يعود تاريخ هذه الضريبة إلى عام 1918، الذي اقترح فيه Fivan Siemens بإحلال هذه الضريبة محل الضريبة على رقم الأعمال في ألمانيا[1]. أما الدولة التي طبقت هذه الضريبة لأول مرة في العالم فهي فرنسا، وكان ذلك بالقانون رقم (404/54) الصادر في 10/يناير/1954 ثم جرى بعد ذلك تطويرها والتوسع في تطبيقها على يد السيد موريس لوريه M. Loure الملقب بابي الضريبة على القيمة المضافة، والتي تدين له بالكثير فيما يتعلق بابتكارها وتطويرها في مؤلفه الذي حمل اسمها عام 1953[2]. وفي 6/يناير/1966 صدر في فرنسا أيضاً القانون رقم (10/66) بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة (V.A.T.)[3] اعتباراً من أول يناير عام 1968 والذي أصبح فيما بعد نموذجاً يحتذى به في سائر الدول الأوربية والعالم اجمع[4].

ولأجل الإحاطة بها لابد من تعريفها وبيان خصائصها حسب المطالب الآتية:

---

(1) د. المرسي السيد حجازي (النظم والقضايا الضريبية المعاصرة)، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004، ص302.

(2) ينظر: جورج أوغريه (الضريبة على القيمة المضافة)، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 2002، ص9 وما بعدها.

(3) الـ (V. A. T.) مختصراً لـ: Value Added Tax.

(4) لمزيد من التفصيل ينظر: عصام عبد القادر الشهابي (ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص373 وما بعدها.

## المطلب الأول

## تعريف الضريبة على القيمة المضافة

تعد الضريبة على القيمة المضافة (V. A. T.) من الضرائب غير المباشرة إذ تفرض على المراحل كافة التي تمر بها السلعة أو الخدمة من المنتج إلى المستهلك النهائي لها. وقد عرفت بتعاريف مختلفة إلا أنها من حيث الأساس تكاد تكون متفقة من حيث المضمون والجوهر. فقد عرفت بأنها ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق ويتحملها المستهلك النهائي، حيث أنها ضريبة عامة على المستهلك على الرغم من أنها تفرض على المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر المفرد أو الشخص الذي يجب أن يسجل لدى إدارة الضريبة على القيمة المضافة، عند قيامه بعرض السلعة أو الخدمة غير المعفاة من الخضوع للضريبة[1].

وعرفت أيضاً بأنها (الضريبة التي تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها وعلى قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإخراج الكمركي)[2].

وعرفها آخرون بأنها (الضريبة التي تفرض على القيمة التي تضاف على السلع والخدمات من قبل المشاريع في كل مرحلة من مراحل الإنتاج)[3]. وعرفت

---

(1) Andy Lymer, Dova Hancock "Taxation, Policy and Practice", Bthedition, 2001, Thomson Learning, London, Chapter, P2.

وينظر كذلك: د. السيد عطية عبد الواحد (مبادئ واقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الموازنة العامة))، دارسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص636 وما بعدها.

(2) ينظر: د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص74. وكذلك: ضريبة القيمة المضافة وحكم الإسلام فيها، بحث منشور على الموقع الالكتروني: http://www.hizb-tu-tahrir.org

(3) ينظر: د. حامد عبد المجيد دراز (مبادئ المالية العامة)، ط1، مكتبة الإسكندرية للنشر، 2000-2001، ص166. وكذلك ينظر:

J.S. Uppal- Taxation In Indonesia-Gadjah Made, University Press, 1996, p.34.

أيضاً بأنها (ضريبة غير مباشرة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات أي الفرق بين ثمن بيع المادة وتكلفة شراء المستلزمات الوسيطة أي المخرجات والمدخلات)[1]. وكذلك عرفت بأنها (ضريبة على استهلاك البضائع والسلع والخدمات ضمن أراضي الدولة (المعنية بتطبيقها) سواء أكانت مصنعة محلياً أم مستوردة)[2].

من خلال التعاريف يتضح بان الضريبة على القيمة المضافة لا تعدو عن كونها نوع من أنواع الضريبة العامة على المبيعات Sales Tax أو رقم الأعمال Turnover Tax. إلا أنها تتميز عنها بالأسلوب الذي تدار به[3]، إذ يتم فرضها على القيمة المضافة فقط في كافة المراحل الإنتاجية والتوزيعية التي تمر بها السلطة أو الخدمة وليس على القيمة الإجمالية، كما هي الحال بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات أو رقم الأعمال[4]. ولغرض توضيح فكرة هذه الضريبة نسوق المثال الأتي: لنفترض أن لدينا سلعة ما تمر بثلاث مراحل إنتاجية وتوزيعية قبل الوصول إلى المستهلك النهائي لها (مرحلة المصنع، تاجر الجملة، تاجر المفرد) وان الثمن الصافي Net price لهذه السلعة في نهاية كل مرحلة على الترتيب:

40.000 دينار عراقي، 60.000 دينار عراقي، 90.000 دينار عراقي

فإذا كان معدل الضريبة على القيمة المضافة هو (10%) فان مقدار الالتزام الضريبي في نطاق هذه الضريبة في كل مرحلة إنما يتحدد بالشكل الآتي:

---

(1) د. قاسم نايف علوان ود. نجية ميلاد الزياتي (ضريبة القيمة المضافة)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2008، ص213.

(2) ناديا خالد نعمان ثابت (الرسوم الكمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق القيمة المضافة كبديل عنها في سوريا)، 2006، ص53.

(3) Richard A. Musgrave, Peggy, B. Musgrave " Public Finance in Theory and Practice", McGraw-Hill book company, 1989, p.394.

(4) Hyman (David N.): Public Finance, A contemporary Application of Theory to policy, The Dryden Press-Harcourt Brace College Publishers, New York, International Fifth Edition, 1996, P.534.

المرحلة الأولى (مرحلة المصنع):

40.000 × 100/10 = 4000 دينار عراقي.

المرحلة الثانية (مرحلة تاجر الجملة):

60.000 × 100/10 = 6000-4000 = 2000 دينار عراقي.

المرحلة الثالثة (مرحلة تاجر المفرد):

90.000 × 100/10 = 9000-6000 = 3000 دينار عراقي.

إذن مقدار الضريبة على القيمة المضافة لهذه السلعة يكون:

(V.A.T.) = 4000 + 2000 + 3000 = 9000 دينار عراقي

وبالتالي فان الثمن النهائي للوحدة من هذه السلعة بعد الضريبة يكون:

90.000 + 9000 = 99.000 دينار عراقي.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو كيف يتم تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة؟ للإجابة عن هذا التساؤل فهناك أربعة طرق لفرض الضريبة على القيمة المضافة وهي كما يأتي[1]:

1. **طريقة الجمع المباشر**: من خلالها يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة على أساس فرض الضريبة بسعر محدد على مجموع الأرباح والأجور.
2. **طريقة الجمع غير المباشر**: طبقاً لهذه الطريقة يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة من خلال فرض الضريبة بسعر محدد على مجموع الأجور ثم فرضها بذات أو بسعر آخر على مجموع الأرباح.
3. **طريقة الخصم المباشر**: استناداً لهذه الطريقة يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة بمعدل معين على حاصل الفرق بين المدخلات (Inputs) والمخرجات (Outputs).

---

(1) Howell H. Zee " Value Added Tex" in "Tax policy Handbook" Edition by Par Thasarathi shome, Fiscal Affairs Department, International monetary fund, Washington DC, 1995, pp.92-93.
- Harvey S. Rosen " Public Finance" IR win- USA, 1988, pp465-466.

4. **طريقة الخصم غير المباشر**: والذي يتم ربط الضريبة على القيمة المضافة وفقاً له بمعدل معين على المدخلات (Inputs) أولاً، ثم خصمها من الضريبة المربوطة بذات المعدل أو بمعدل آخر على المخرجات (Outputs) بعد ذلك.

وتعد هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعاً لفرض الضريبة على القيمة المضافة إذ اعتمد عليها الاتحاد الأوربي أثناء فرض الضريبة على القيمة المضافة[1]، والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل هناك اعتبارات اقتصادية واجتماعية وإدارية وسياسية تدعو المشرع إلى النص على إعفاء بعض أنواع السلع أو الخدمات من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة أو فرضها بمعدل صفري أسوة بالتشريعات الكمركية؟

للإجابة على هذا التساؤل نقول نعم يوجد هكذا إعفاءات أو فرض ضريبة بمعدل صفري وذلك للاعتبارات الآتية[2]:

1. أن الضريبة على القيمة المضافة تنازلية Regressive، وبالتالي فان عبئها ثقيل جداً على الفقراء وذوي الدخل المحدود الذين يرتفع لديهم الميل الحدي للاستهلاك، لذلك فان الاتساع الكبير في نطاق هذه الضريبة من شأنه الإضرار بمحدودي الدخل، لذا فان العدالة الاجتماعية تقتضي إعفاء السلع والخدمات الضرورية والشائعة أحياناً منها أو فرضها بمعدل صفري بغية التخفيف من عبئها على هذه الشريحة الاجتماعية، مع ملاحظة إن مراعاة الاعتبارات الاجتماعية في السياسة الضريبية المعاصرة أمراً غير مرغوب فيه. ومن أمثلة هذه السلع والخدمات (السلع الغذائية، المساكن، النقل العام).

---

(1) لمزيد من التفصيل يراجع: د. عبد الستار عبد الحميد سلمي (الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر)، دار النهضة العربية بالقاهرة، 2005، ص16 وما بعدها.

(2) ينظر: د. عبد الستار عبد الحميد سلمي، مصدر سابق، ص ص30-39؛ عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص ص 383-384.

2. هناك من السلع والخدمات الخاصة تكون جديرة Merit بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة أو فرضها بمعدل صفري وذلك لان عرضها أو استهلاكها في السوق المحلية يترتب عليه تحقيق منفعة عامة، وتدخل في إطار المصلحة القومية العليا للدولة، كالمشتريات الحكومية ومبيعات المؤسسات والجمعيات الخيرية والخدمات الصحية والتعليمية والثقافية وما شابه ذلك.

3. لوجود صعوبة في فرض الضريبة على القيمة المضافة على بعض أنواع السلع والخدمات لذا يلجأ المشرع إلى الإعفاء منها أو فرضها بمعدل صفري لما تسببه من أثار سلبية معاكسة غير مرغوب فيها على مجمل الاقتصاد القومي أو لان تكاليف جبايتها تفوق إيراداتها كالأراضي الزراعية والعقارات المبنية والسلع المستعملة والخدمات المالية والتأمين والسلع التي يجريها صغار الكسبة.

## المطلب الثاني

## الخصائص العامة للضريبة على القيمة المضافة

تمتاز الضريبة على القيمة المضافة بجملة من الخصائص تتمثل بالاتي[1]:

1. تعد الضريبة على القيمة المضافة من أكثر الضرائب كفاءة وفاعلية لاسيما إذا تم تطبيقها على السلع والخدمات كافة وبمعدل ثابت بحيث لا يترتب عليها تشويه لخيارات المنتجين أو المستهلكين، وذلك خلافاً للضرائب المباشرة التي من شأنها أن تؤدي إلى تشويه الاقتصاد القومي بسبب ما يستقطع جزء من الادخار والذي قد يستخدم حصيلتهُ في نفقة عامة تحويلية أو جارية لا تفيد منها الاقتصاد بذات النسبة التي يمكن للادخار أن يقدمها.

---

[1] ينظر: عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص385 وما بعدها؛ د. عبد الستار عبد الحميد سلمي، مصدر سابق، ص53 وما بعدها.

2. انخفاض التكلفة الاجتماعية للضرائب على القيمة المضافة قياساً بالضرائب الأخرى ولاسيما إذا تم فرضها بمعدل ثابت من غير إعفاءات أو تخفيضات والذي بدوره يؤدي إلى زيادة كفاءتها الاقتصادية الذي ينعكس إلى زيادة الرفاهية الاجتماعية لكافة أفراد المجتمع.
3. توفر الضريبة على القيمة المضافة الفرصة لتوسيع نطاق القطاع العام، إذ أن اتساع قاعدتها الضريبية من شأنه زيادة الإيرادات العامة بنسبة كبيرة، الأمر الذي يعزز من إمكانية زيادة الإنفاق العام الحكومي على المشروعات العامة ولاسيما في الدول النامية.
4. تعد الضريبة على القيمة المضافة أداة ضريبية هامة في إدارة وتوجيه الاقتصاد الكلي والتي تؤدي بدورها إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ولاسيما في الدول النامية لكونها من أكثر الضرائب كفاءة وفاعلية في إعادة توزيع الدخل القومي بما يعزز عملية التراكم الرأسمالي المطلوب تحقيقه في أية عملية نهضة اقتصادية يروم الوصول إليها. وذلك لما له من اثر ايجابي في الحد من الاستهلاك الترفي أو الكمالي لدى أفراد المجتمع، وزيادة تكلفة وقت الفراغ الذي ينعكس في زيادة إنتاجية العمل[1].
5. أن حياد الضريبة على القيمة المضافة يدعم الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد المادية والبشرية المتاحة في المشروعات الإنتاجية في مختلف قطاعات الاقتصاد القومي، صغيرة كانت أم كبيرة فلا تتأثر بها أنماط وفنون الإنتاج، إذ تقل معها الحاجة إلى الاندماج الراسي غير الكفء لاسيما إذا تم فرضها على السلع والخدمات كافة وبمعدل ثابت لان عبء هذه الضريبة يتوزع بالتساوي على أفراد المجتمع كافة بالرغم من أن المكلف الفعلي بها هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة المفروضة عليها والذي يتحمل عبئها

[1] د. صلاح زين الدين (الإصلاح الضريبي)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000، ص194 وما بعدها.

النقدي بالكامل، إذ أن كافة المشاركين في العمليات الإنتاجية والتوزيعية يتحملون نصيبهم من عبء هذه الضريبة بشكل غير مباشر، حيث يتمخض عن ارتفاع ثمن السلعة أو الخدمة المفروضة عليها انخفاض في طلبها، وبالتالي انخفاض عرضها، الأمر الذي يتجلى أثره فيما بعد على العمالة والاستثمار والأرباح وغيرها في هذه الصناعة أو تلك مما يجعل الاندماج الراسي للمراحل الإنتاجية والتوزيعية أمراً مرغوباً فيه لتفادي عبء هذه الضريبة[1]. فضلاً عن أن نظام الخصم أو الائتمان الضريبي يسمح بخصم أو استرداد الضريبة المدفوعة عن المدخلات بما في ذلك السلع الرأسمالية والوسيطة والذي من شأنه توفير سيولة مالية ملائمة تزيد من الكفاءة الإنتاجية للمشروعات وتزيد من التوسع في الاستثمارات[2].

6. تفرز الضريبة على القيمة المضافة القدرة التصديرية للاقتصاد القومي، إذ تمنح المنتجات الوطنية ميزة تنافسية في الأسواق العالمية، فهي ضريبة إقليمية مفروضة على الاستهلاك المحلي، فلا تخضع لها المنتجات التي يتم استهلاكها في الخارج، حيث تعفى منها الصادرات فقط دون الواردات، فضلاً عن أن استبدال هذه الضريبة بالضريبة العامة على المبيعات أو رقم الأعمال من شأنه خفض أثمان المنتجات الوطنية بما يمنحها ميزة تنافسية في الأسواق العالمية، واستبدالها بضريبة الدخل كلياً أو جزئياً مما يؤدي إلى خفض تكاليف الإنتاج المحلية، بما يمنح المنتجات الوطنية ميزة نسبية مقارنة في الأسواق الداخلية والخارجية على حد سواء.

7. تتميز الضريبة على القيمة المضافة بحساسية مرتفعة تجاه المتغيرات الاقتصادية الكلية وتتمتع بقدرة فائقة على متابعة اتجاهات حركة أثمان عوامل الإنتاج وقيم السلع والخدمات. هذا من جانب، ومن جانب آخر فان هذه

---

[1] ينظر: د. المرسي السيد حجازي، مصدر سابق، ص309.

[2] ينظر: المصدر نفسه، ص ص305-307.

الضريبة تتلافى الازدواج الضريبي الناجم عن فرض الضريبة على الضريبة كما هو الحال في الضريبة على المبيعات أو رقم الأعمال وما قد ينتج عنه من مضاعفة معدل الضريبة بالتناسب طرداً مع عدد المراحل الإنتاجية والتوزيعية التي تمر بها السلعة أو الخدمة.

8. تتميز الضريبة على القيمة المضافة بغزارة حصيلتها لاتساع أوعيتها وصعوبة التهرب منها لخضوع كافة السلع والخدمات للضريبة.

# المبحث الثاني

# تقدير الضريبة على القيمة المضافة

من اجل الإلمام بتقدير الضريبة على القيمة المضافة لابد من معرفة المبررات التي تدعو المشرع الضريبي من الأخذ بها ومعرفة أيضاً المعوقات التي تحول دون الأخذ بها وكما يأتي:

## المطلب الأول

## مبررات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة[1]

**أولاً:** تفرض الضريبة على القيمة المضافة على وعاء ضريبي واسع نسبياً إذ تشمل جميع النشاطات وعمليات تسليم الأموال وتأدية الخدمات والاستيراد ولا تنتقل بطريقة متزايدة إلى المستهلك النهائي مما يحد من عملية التراكم الضريبي[2].

**ثانياً:** يتوزع العبء الضريبي على مختلف مراحل الإنتاج بما يتلائم مع قيمة ما تساهم به كل مرحلة في القيمة الكلية للسلع والخدمات[3]. فضلاً عن تحقيق نظام المراجعة المزدوجة الذي يتحقق بالاعتماد على طريقة الائتمان الضريبي[4]، مما يؤدي إلى تجنب ظاهرة التهرب الضريبي ويقلل من إمكانية حدوثها ويحقق مراقبة مزدوجة من قبل الإدارة الضريبية والمالكين أنفسهم[5].

---

(1) لمزيد من التفصيل حول الضريبة على القيمة المضافة يراجع: ذو الفقار علي رسن الساعدي (الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2007، ص24 وما بعدها.

(2) R. L. Duff "Economies Financiere", Libraire Dalloz, Paris, 1972, p.46.
نقلاً عن المصدر نفسه، ص 24.

(3) ينظر: د. يسرى السامرائي (تحليل نظري من النظم الضريبية عن ضريبة القيمة المضافة)، بحث منشور على الموقع الالكتروني: http://www.iraqiamericancci.org/other/free-trade/index

(4) ينظر: د. سعيد عبد العزيز عثمان (مقدمة في الاقتصاد العام)، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص328.

(5) لمزيد من التفصيل ينظر: احمد ياسين الصفار (الضريبة على رقم الأعمال)، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1990، ص201.

**ثالثاً:** الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يشجع عملية التصدير من خلال تطبيق المعدل الصفري أي فرض الضريبة بمعدل (صفر%) مما يتيح للمصدرين مزايا نسبية في الأسواق الخارجية نتيجة انخفاض سعر السلعة بسبب عدم خضوعها للضريبة على القيمة المضافة[1].

**رابعاً:** تتميز الضريبة على القيمة المضافة بغزارة حصيلتها نظراً لاتساع نطاقها وسريانها على عدد كبير من السلع والخدمات وعمليات البيع والاستيراد وعدم تأثرها بالنتائج المالية لنشاط المكلف بها وما يؤكد ذلك التقديرات التي توصلت إليها إحدى بعثات صندوق النقد الدولي مؤخراً إلى أن تطبيق الضريبة بمعدل (10%) سوف يؤمن نحو (80%) من إجمالي الناتج المحلي القائم في الدول الصناعية، فضلاً عن أن صندوق النقد العربي أكد أن البلدان التي تأخذ بهذه الضريبة تحصل على إيرادات ضريبية أعلى من غيرها بنا يعادل (25%) من الإيرادات الضريبية أو (5%) من قيمة الناتج المحلي الإجمالي في الدول النامية[2].

**خامساً:** تعد هذه الضريبة من الأدوات المالية التي تهدف الدولة من ورائها إلى[3]:

1. توجيه الاقتصاد من خلال تشجيع الادخار والاستثمار على الإنفاق لكون الضريبة تفرض على حساب الاستهلاك ولا تصيب الإنتاج أو الادخار.
2. تؤدي إلى تحقيق أهداف الدولة المختلفة وفي جميع الظروف لأنها تتمتع بمرونة كبيرة بحيث تتلائم مع الظروف الطارئة من خلال سهولة وإمكانية زيادتها ونقصها بسرعة تبعاً لحاجة الاقتصاد القومي.

---

(1) ينظر: د. لويس حبقية (ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف)، بحث منشور على الموقع الالكتروني: http://www.icmagazine.com

(2) ينظر: د. يسرى السامرائي، مصدر سابق، منشور على شبكة الانترنيت.

(3) R. L. Duff – op.cit-, p.46.

نقلاً عن الساعدي، مصدر سابق، ص 26.

**سادساً:** أنها ضريبة شاملة لكونها تفرض على السلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة[1]، لذا فالعبء الضريبي الذي تتحمله السلع المحلية يكون مساوياً للعبء الضريبي الذي تتحمله الاستيرادات[2].

**سابعاً:** تساعد الضريبة على القيمة المضافة في تعويض الانخفاض الذي يمكن أن يصيب الإيرادات الضريبية المتأتية من الضرائب الگمرگية في حالة إقامة مناطق التجارة الحرة وتوجهات تحرير التجارة الدولية. لذا فكثير من الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي تحاول تطبيق الضريبة على القيمة المضافة لتحقيق جملة من الأهداف منها[3]:

1. زيادة الإيرادات الضريبية.
2. الاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الگمرگية التي تشكل نسبة مهمة من مجمل إيراداتها وعائداتها الضريبية بعد التوجه الدولي والإقليمي إلى تحرير التجارة العالمية وإقامة مناطق التجارة الحرة.
3. ضرورة مساهمة اغلب أفراد المجتمع في تمويل الخزانة العامة للدولة بالإيرادات التي تحتاجها لمواجهة نفقات الدولة المتزايدة ذلك لان المكلف بها سوف لن يشعر بعبئها لضالتها بجانب الثمن الذي يدفعه لقاء الحصول على السلع التي فرضت عليها الضريبة.
4. يمكن أن تساهم في إنجاح عملية التنمية الاقتصادية من خلال خلق معين مالي لتحويلها، لكونها وسيلة فعالة لتعبئة المدخرات الجماعية وتوجيهها صوب الاستثمارات المجدية لعملية التنمية الاقتصادية الذي بدوره يؤدي إلى منع الزيادات الداخلية من أن تذهب هدراً في خانة الاستهلاك.

---

(1) ينظر: أبو الزيد على المتيب (الضرائب غير المباشرة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975، ص504.

(2) ينظر: ضريبة القيمة المضافة... مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها، بحث منشور على الموقع الالكتروني:
http:/www.mafhoum.com

(3) الساعدي، مصدر سابق، ص27.

## المطلب الثاني

## معوقات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة

لكل نظام ضريبي مزايا ومعوقات يقف أمامها ومن هذه المعوقات ما يأتي[1]:

**أولاً:** يعد هذا النظام أكثر تعقيداً من الضريبة العامة على الاستهلاك من حيث التطبيق لعدة أسباب أهمها[2]:

1. أن الضريبة على القيمة المضافة تزيد على أصحاب الأعمال أعباء إضافية في مسك الدفاتر والسجلات الحسابية فهي تتطلب من التاجر تسجيل كل مبيعاته ومشترياته في سجلات خاصة ووضع نظام لتدقيق هذه السجلات والحسابات مما يجعلها عبئاً ثقيلاً عليه، فضلاً عن تسجيل أسمائهم لدى الإدارة الضريبية.
2. يتطلب تطبيق هذا النوع من الضريبة جهازاً حكومياً ذو كفاءة عالية من اجل القيام بعملية التدقيق المزدوج ومعرفة العلاقات بين أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة حتى يتمكن من استنساخ الالتزام الضريبي لكل منشأة.

**ثانياً:** صعوبة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على النشاط الزراعي بصفة عامة والنشاط الزراعي في الأقطار النامية بصفة خاصة وذلك بسبب صغر حجم الوحدات الإنتاجية وان الجزء الأكبر من الإنتاج يتم بيعه مباشرةً إلى المستهلك أو من خلال عمليات المقايضة وكذلك عدم قدرة الوحدات الإنتاجية التي تعمل في النشاط الزراعي على إمساك دفاتر أو حسابات منتظمة توضح حجم معاملتهم الاقتصادية كماً ونوعاً، كما أن هناك أعداد كبيرة من الفلاحين الصغار غير متعلمين في البلدان النامية الأمر الذي يتطلب منهم معرفة أحكام

---

[1] الساعدي، مصدر سابق، ص ص28–30.

[2] G. M. Ahmed, Shifting emphasis to indirect taxation through the application of value added tax in Sudan, master study, University of Khartoum, 2002, p.14.

وقواعد القانون الضريبي[1]. لذا تلجأ معظم البلدان التي أخذت بهذا النظام إلى الإعفاء من الضريبة كما مر بنا سابقاً.

**ثالثاً:** أن إعفاء بعض السلع من الخضوع للضريبة أو استثناءها منها كالسلع الزراعية على سبيل المثال يؤدي إلى توجيه حركة الإنتاج نحو القطاع الزراعي وهذا بدوره يجعل من البلاد سوقاً للمواد الخام متخلفة صناعياً لان الإنتاج ينمو دائماً حيث تقل أو تنعدم الضريبة[2]. هذا من جانب ومن جانب آخر يؤدي إلى مشكلات إدارية كثيرة تجعل من هذه الضريبة غير مرغوب فيها لسببين هما:

1. تكليف لجان خاصة للبحث في تحديد السلع والخدمات المعفاة من الخضوع للضريبة وما يترتب عن ذلك من استخدام للموظفين من ذوي الاختصاص في هذا المجال وعمل ملاحق خاصة لتحديد أنواع السلع والخدمات المعفاة من الضريبة وأنواعها وطبيعتها وما يترتب عن ذلك من زيادة في تكاليف تحصيلها.
2. انخفاض في حصيلة الإيرادات الضريبية المتأتية من هذه الضريبة مقابل زيادة تكاليف تحصيلها يؤدي إلى انعدام الغاية المتوخاة من فرض الضريبة.

مما تقدم يتضح بان هذه المعوقات لا تحول دون الأخذ بهذا النوع من الأنظمة الضريبية ولاسيما لاحظنا بان المزايا قد تفوق هذه العيوب وما يؤكد ذلك اتجاه الدول المتقدمة وحتى النامية للأخذ بهذا النوع من الضرائب بل أصبح اتجاهاً عالمياً يتلائم مع مفهوم العولمة.

---

[1] ينظر: جورج أي لينت وميشيل جيراد (ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية)، بحث منشور في مجلة المالية، العدد الرابع، السنة الثانية، نيسان، 1976، ص92.

[2] ينظر: فيتوتانزي وهاول زي (البلدان النامية والسياسة الاقتصادية)، بحث منشور في مجلة قضايا اقتصادية صادرة عن صندوق النقد الدولي) واشنطن، 2001، ص ص 9-10 ومنشور على الموقع الالكتروني:

http://www.imf.org.

## المبحث الثالث
## اتجاه التشريعات الضريبية
## من الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة

بعد نجاح هذه التجربة في فرنسا[1]، انتقلت بعد ذلك إلى معظم دول الاتحاد الأوربي، إذ بدأت فكرة تطبيق هذه الضريبة في السوق الأوربية المشتركة بتكوين لجنة خبراء الضرائب لبحث إمكانية تطبيق هذه الضريبة في السوق سميت بـ(لجنة نيمارك) التي اقترحت في سنة 1963 إمكانية تطبيق ضريبة (V.A.T.) في السوق الأوربية وأصدرت اللجنة التنفيذية للسوق توجيهاً بضرورة تطبيق هذه الضريبة اعتباراً من الأول كانون الثاني لعام 1970[2]. ثم ازداد الأخذ بها ليصل إلى أكثر من (136) دولة وان مقدار ما تساهم به هذه الضريبة هو ربع الإيرادات الضريبية الكلية[3]. أما على مستوى الدول العربية فقد طبق في مصر بقانون ضريبة المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 والقانون رقم (17) لسنة 2001 والقانون رقم (9) لسنة 2005 وفي الجزائر طبق قانون الرسم على القيمة المضافة الجزائري رقم (36) لسنة 1990، وفي الأردن طبق قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 والقانون رقم (25) لسنة 2002 وفي السودان طبقت الضريبة عام 1999 وفي المملكة العربية السعودية طبق القانون لسنة 2004.

وتعد تجربة اندونيسيا التي طبقت الضريبة بالقانون رقم (8) لسنة 1983 من انجح تجارب العالم النامي في مجال الضريبة على القيمة المضافة، حيث تم تطبيقها عام 1985 وبمعدل نمطي (10%) على كافة السلع والخدمات المصنعة محلياً

---

(1) طبقت في فرنسا بالقانون رقم (14) لسنة 1954.

(2) A. Tait – value A" Value added tax", Landon, 1972, p.145.

(3) Ebriill, Keen, Bodin and Perry – The Modern rat international monetary fund Washington D.C. , 2001, p.11.

مشار إليه في الساعدي، مصدر سابق، ص31.

والمستوردة وزاد عدد المسجلين في هذه الضريبة لدى الإدارة الضريبية من (25) ألفاً عام 1985 إلى حوالي (85) ألفاً في نهاية عام 1989، وارتفعت الحصيلة الضريبية لها من (1%) من الناتج المحلي الإجمالي إلى حوالي (3.5%) خلال الفترة ذاتها، ولقد حذت حذوها العديد من الدول النامية كالبرازيل وكولومبيا وتركيا في نهاية الثمانينات من القرن الماضي[1].

بعد أن بينا موقف الدول من الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ولاحظنا ازدياد عدد هذه الدول لتصل إلى أكثر من 136 دولة فالسؤال الذي يطرح نفسه هو مدى إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التشريع العراقي؟

للإجابة على هكذا سؤال لابد من الرجوع إلى التشريعات السابقة للوقوف على مدى إمكانية تطبيق هذه الضريبة من عدمه، ولدى رجوعنا إلى هذه التشريعات يتضح بان المشرع العراقي قد اخذ بنظام الضرائب غير المباشرة ومن بين هذه الضرائب ضريبة النفط ومشتقاته المفروضة بموجب القانون رقم (45) لسنة 1931 وضريبة السكائر الذي ينظمها القانون رقم (46) لسنة 1966 وضريبت المشروبات الروحية التي ينظمها القانون رقم (15) لسنة 1971 ورسوم إنتاج البترول وتشمل على سبيل المثال لا الحصر الرسوم التي نص عليها القانون رقم (9) لسنة 1939 والقرار رقم (82) لسنة 1996 والأمر رقم (66) الصادر عن لجنة الشؤون الاقتصادية لسنة 1999، والى جانب هذه الضرائب توجد ضرائب أخرى على الإنتاج ولكنها ألغيت بنص القانون ومن هذه الضرائب ضريبة الملح الذي ينظمها القانون رقم (4) لسنة 1929 والتي ألغيت بموجب القانون رقم (196) لسنة 1978، وضريبة الاسمنت التي طبقت بموجب القانون رقم (46) لسنة 1966 وألغيت بموجب القانون رقم (83) لسنة 1980 وضريبة مساحيق التنظيف التي

---

[1] د. ناجي التوني (سياسات الإصلاح الضريبي)، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، جسر التنمية، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، يناير 2003، ص7.

طبقت بموجب القانون رقم (46) لسنة 1966 وألغيت بموجب القانون رقم (80) لسنة 1985، والضرائب الگمركية التي نظمها القانون رقم (23) لسنة 1984 المعدل والتي علق العمل بها وبالقيود المفروضة على التبادل التجاري استناداً للأمر رقم (12) لسنة 2003 والصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة. ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي العراقي قد سلك مسلكاً حديثاً من خلال أخذه بالضريبة على المبيعات حيث فرض نسبة (10%) على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى[1]، ومن البديهي القول بان الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة في أي مرحلة من المراحل التي تمر بها سواء في مرحلة الإنتاج أم التوزيع أو التداول بينما ضريبة المبيعات تفرض في المرحلة الأخيرة التي يتم فيها تداول أو بيع السلعة أو الخدمة[2].

مما تقدم يتضح بان المشرع العراقي قد اخذ بالضريبة على المبيعات وهي الضريبة المفروضة على الخدمات دون السلع وذلك بسبب عائدية معظم وسائل الإنتاج بيد الدولة وإذا تم فرضها على مرحلة البيع سوف يتحمل عبئها المستهلك النهائي أصحاب ذوي الدخل المحدود ولهذا السبب لم يأخذ بها المشرع العراقي آنذاك.

من خلال الاطلاع على النظام الضريبي العراقي ولاسيما الضرائب غير المباشرة يتضح بان المشرع العراقي لا يمكنه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الوقت الحاضر لأسباب منها:

---

(1) المادة (أولاً) من قرار مجلس قيادة الثورة المنحل ذي الرقم (36) بتاريخ 1997/5/4، والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (3670) بتاريخ 1997/5/19.

(2) لمزيد من التفصيل ينظر: التعليمات الخاصة باستيفاء ضريبة المبيعات رقم (7) لسنة 1997؛ الوقائع العراقية بالعدد (3681) في 1997/8/4، المعدلة بالتعليمات رقم (4) لسنة 2005 الوقائع العراقية بالعدد (4004) بتاريخ 2005/9/22.

1. أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تتطلب فترة زمنية معينة لغرض الانتقال من الضريبة على المبيعات أو رقم الأعمال إلى القيمة المضافة وهذا ما حصل في النظام المصري حيث بدأ العمل بها في ضوء القانون رقم (11) لسنة 1991 ثم القانون رقم (17) سنة 2001 ثم القانون رقم (9) لسنة 2005. أي لابد من وجود مناخ ملائم ووقت مناسب لكي يتم فهم أحكامها من قبل المكلفين والإدارة الضريبية فضلاً عن الوعي الضريبي لهم.
2. اعتماد العراق بشكل رئيس على النفط كإيراد أساسي وعلى الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) وقد زاد الأمر سوءاً بتعليق الضرائب الكمركية في العراق من قبل ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة الذي أدى بدوره إلى تناقص الأوعية الضريبية.
3. تعود عائدية معظم وسائل الإنتاج في العراق بيد الدولة (كمصانع الاسمنت، الغزل والنسيج، السكر، التمور، النفط ومشتقاته) هذا يعني عدم فرض ضريبة على مرحلة الإنتاج واقتصار الضريبة على بائع المفرد الذي يتحملها المستهلك النهائي. أما في حالة التحول في المستقبل إلى القطاع الخاص (الأخذ بنظام الخصخصة) يمكن تطبيقها عندئذ من مرحلة الإنتاج.

وبالرغم من كل هذه الأسباب التي تحول دون تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التشريع العراقي فان التطورات الاقتصادية والإقليمية والعالمية، تدعو إلى مواكبتها عن طريق الأخذ بهذا النوع من الضريبة فضلاً عن أن الدول العربية تسعى إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال منظمة التجارة العالمية وإقامة اتفاقيات شراكة إقليمية مع الاتحاد الأوربي.

# الفصل الخامس

# الضريبة على التجارة الإلكترونية

---

المبحث الأول: تحديد السيادة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي.

المبحث الثاني: ماهية التجارة الإلكترونية.

المبحث الثالث: تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الإلكترونية.

الفصل الخامس

# الضريبة على التجارة الإلكترونية

من المعلوم إن التجارة قد مرت بمراحل من التطور انعكس ذلك على النظام الاقتصادي السائد آنذاك، فبعد إن كان الاقتصاد يعتمد على نظام المقايضة مع وجود أسواق محددة فان التطور اثر تـأثيراً كبيـراً علـى التجـارة، فبتطـور الطـرق والموصلات أصبحت التجارة تمر عبر الطرق البحرية والجوية فضلاً عن الطرق البرية وتحول الاقتصاد من المقايضة إلى الاقتصاد النقدي. كما أدى تطور وسـائل الاتصال إلى تطور التجارة أيضاً فبعد أن كانت وسائل الاتصال مقتصـرة علـى جهاز الهاتف والتلكس وجهاز نقل الصور بالهاتف (الفاكسميل) وجهاز الكمبيـوتر أصبح اليوم يمر بوسيلة متطورة جداً وهو ما يعرف بـ(الانترنيت) الذي اثر بشكل كبير على الأنشطة الاقتصادية وأصبحت ممارستها من خـلال الانترنيـت الـذي بطبيعته يتجاوز مصطلح السيادة في القانون الدولي وأصبح بالإمكـان ان يتسـوق المستهلك عبر الانترنيت في أي وقت بالنهار أو الليل وتصل السلعة أو الخدمة في أي وقت وفي أي مكان. وتأتي أهمية الموضوع من الناحية المالية التي تؤثر عليها التجارة الالكترونية سواء ما كان منها يتعلق بحجم الإنفاق العام الذي يتأثر بالتطور التكنولوجي الحاصل وفي مختلف القطاعات بالدولة كـالتعليم وتبـادل المعلومـات والاستشارات والخدمات كافة. أو ما يتعلق بالإيرادات العامة الـذي تـؤثر عليـه التجارة الالكترونية من خلال نقص في هذه الإيـرادات بسـبب انخفـاض قيمـة الضرائب (المباشرة وغير المباشر) نتيجة التوجه العالمي الذي يسـير إلـى عـدم فرض ضرائب جديدة على التجارة الالكترونية، أو بسبب تقلص نشـاط الشـركات الدولية في بعض الدول أو للاستفادة من التطورات التكنولوجية في تجنب الضريبة أو التهرب منها. وعليه سوف نتناول الموضوع في ثلاثة مباحث ففي المبحث الأول نتناول تحديد السيادة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، وفي الثاني نتنـاول ماهية التجارة الالكترونية، أما في المبحث الثالث فنخصصه لتحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ من التجارة الالكترونية وكما يأتي:

# المبحث الأول

# تحديد السيادة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي

إن حق الدولة في التشريع يعد مظهراً من مظاهر السيادة على إقليمها، ومن ثم تستطيع الدولة إصدار ما تشاء من قوانين في حدود إقليمها ولا يمتد هذا الحق إلى إقليم دولة أخرى، لان ذلك يعني اصطدامها بسيادة تلك الدولة، ومن بين هذه القوانين (الضرائب) لأنه لا ضريبة إلا بقانون.

وتتحدد السيادة الإقليمية لكل دولة وفقاً لقانونها الداخلي الذي يأخذ بأحد المبدأين الآتيين، مبدأ الإقامة ومبدأ الإقليمية وعليه سيتم تناول الموضوع وحسب المطلبين الآتيين:

## المطلب الأول

## مبدأ الإقامة

يعد مبدأ الإقامة من أهم قواعد الإسناد الإقليمية بالرغم من ان المصطلح لم يعرف في التشريعات الضريبية وان هذا النقص في التعريف يؤدي دوره في ضمان الفكرة القائلة ان تطبيق التشريع الذي يستخدم من خلاله المصطلح يعد أمراً رضياً (من خلال المصادقة ويكون خارج التوقعات)، لذا فقد انتقد ( Viscouht Sumner) هذه الفكرة انتقاداً لاذعاً، وعلى الرغم من ذلك فانه يؤيد ان النصوص التشريعية التي جرى فيها استعمال المصطلحات هي نصوص تشريعية واضحة[1]. لذا فقد لجأت معظم الضريبة إلى النص على خضوع دخل الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية للضريبة إذ نصت بعض التشريعات على قسيمين الأول يختص بحكام الضريبة على الأشخاص الطبيعية، والثاني يختص بأحكام الضريبة

[1] James Kirbride and Abimbola Aolowo fogeku " The Low and Theory of in come Tax" Liverpool Academic press, 2002, p.24.

على شركات الأموال[1]، والضابط الذي يعتد به في كثير من الدول فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية، هو ضابط الإقامة وكذلك مصدر الدخل، إذ تخضع الأشخاص المعنوية للضريبة تبعاً لإقامتها ومصدر نشوء أرباحها أما إقامة الشخص الطبيعي فان مسألة تحديدها ليست بالأمر السهل من الناحية التطبيقية وان بدأت سهولتها من الناحية النظرية، لذا ولأجل تحديد محل إقامة الفرد لابد من معرفة كل سنة تقديرية لان لها علاقة أو صلة بالتحديد، ويجب ان يعامل الفرد على أساس هل له محل إقامة معتاد من عدمه بالنسبة إلى السنة الضريبية ولا يمكن ان نعتبره في جزء من السنة وغير مقيم في الجزء الآخر منها، وهناك عوامل عدة لاعتبار الفرد مقيماً منها: مدة الوجود المادي وهي غالباً ما تتحدد بمدة تتراوح ما بين (3-6) أشهر متصلة أو منقطعة[2].

وهناك من التشريعات الضريبية تعاملت مع أجزاء اليوم (الوصول أو المغادرة) واعتبرتها أياماً كاملة تضاف إلى مدة الإقامة[3]، وبخلاف

---

[1] تخضع الأشخاص المعنوية لضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية والعراق والأردن بوصفها أشخاصاً مستقلة، وفي المملكة المتحدة تخضع تلك الأشخاص لضريبة الدخل بوصفها نائبة في السداد عن المستفيد من توزيعاتها، وفي مصر اخذ بالضريبة الموحدة وقد افرد كتاباً خاصاً بالقانون المرقم 187 لسنة 1993 تحت عنوان الضريبة على شركات الأموال ولكن الاتجاه الحديث يتجه نحو الأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل كالتشريع الفرنسي والولايات المتحدة الأمريكية. ينظر: د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، ط1، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية،1968، ص29؛ د. سعيد عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص225 وما بعدها.

[2] ينظر: د. إسماعيل (المحاسبة الضريبية)، ط1، مطبعة العاني، جامعة بغداد، 2002، ص238.

[3] كالتشريع الانكليزي في قضية (IRCV Wilkie) التي تتلخص بان دافع الضريبة اسكتلندي له موطن في اسكتلندا ويعيش في الهند وصل بريطانيا الساعة الثانية بعد الظهر من 2 حزيران 1947 وغادر الساعة العاشرة صباحاً قبل الظهر في 2 كانون الثاني 1947، وقد أكد القاضي (Donovan) ان كلاً من يومي الوصول والمغادرة يعدين يومين كاملين ودافع الضريبة يعتبر مقيماً في بريطانيا. مشار إليه في .James Kirkbride, op. cit., pp.29-30

ذلك فـــان الزائـــر قـــد يمضـــي مـــدة أكثـــر مـــن 6 أشهـــر ولا يعتـــبر قيمـــاً[1].

كما ان غياب الفرد لمدة سنة ضريبية كاملة يعد مقيماً حتى وان كـــان غيـــر موجود من الناحية المادية[2].

كما ان انتظام الزيارات لفترات اقل من 6 أشهر يعتبر فيها الفرد مقيماً حتى وان لم يكن له مسكن أو محل تجاري أو مؤسسة أو منشأة[3].

---

(1) اخذ بذلك التشريع الانكليزي في القضية (AGV Coote) والتي تتخلص بان دافع الضريبة له موطن في ايرلندا وعاش سنة هناك واشترى مسكناً له في لندن وقام بتجهيزه وبقى لمدة عدة أسابيع فيها ولكن هل يعتبر مقيماً في بريطانيا ويمكن فرض الضريبة على الأرباح المحققة في بريطانيا وعن أملاكه وأمواله التي يحصل عليها في ايرلندا، فقد أكدت المحكمة من خلال القاضي (Grahamb) الذي أشار إلى انه من المستحيل ان نشير بان محل إقامة المدعى عليه في انكلترا كان عرضياً أو مؤقتاً لأنه في أي وقت من أوقات السنة يأتي إلى لندن لان لديه مسكناً جاهزاً وأكد ذلك أيضاً القاضي (Woodb). ينظر: lbid, p32.

(2) لتوضيح ذلك من خلال القضية (Turnbllv Foster) التي تتلخص بان دافع الضريبة يواصل عملاً تجارياً في مدينة (Madras) الهندية وأولاده عاشوا في منزلهم العائلي في بريطانيا، وكان يزورهم لفترات قصيرة بالسنة علماً ان دافع الضريبة وزوجته لم يكونا في بريطانيا.
ان محاولات مصلحة الضرائب الإنكليزية قد أخفقت إذ عدته بأنه لم يكن في الدولة لمدة سنة لذا عد غير مقيم، أما القاضي (The Lord Justiceclerk) فقد أشار إلى ان دافع الضريبة لم يكن له إقامة معتادة في بريطانيا وهي حقيقة أشارت إليها المحكمة وان محل الإقامة المعتاد لدافع الضريبة هو مدينة (Madras) وكذلك أكد على ذلك اللورد (Trayher) ولكن مجموعة العوامل الخارجية تجعل الشخص مقيماً حتى وان كان خارج بريطانيا واحد هذه العوامل هي قاعدة محل الإقامة، وفي الاتجاه نفسه قضية (Rojersvirc) التي تتلخص في ان بحاراً بريطانياً يعمل قبطاناً لإحدى البواخر وكان قد تغيب عن بريطانيا طوال السنة في الوقت الذي كان يحتفظ بمكان للسكن لأفراد عائلته في بريطانيا، وقد قضى في تلك القضية باعتبار البحار مقيماً في بريطانيا ما دام يملك منزلاً فيها، لذا فهو يخضع لضريبة الدخل بالنسبة لراتبه عن تلك السنة، وقد عرفت المحاكم الانكليزية محل الإقامة بأنه المكان الذي يمكن للفرد ان يلجأ إليه مع عائلته كلما أراد وبسهولة باعتباره مكان سكناه، فإذا مكث فيه جزءاً من السنة عد مقيماً فيه خلال تلك السنة. ينظر: Ipid, pp..33-34.

(3) وقد تم توضيح هذه المسألة من خلال قضية (Lysaghtvirc) التي تتلخص بان دافع الضريبة كان يعيش في ايرلندا ويذهب إلى انكلترا كل شهر لحضور اجتمـــاع المدراء لكونـــه مديراً استشارياً ==

فضلاً عن ان الزيارات بحد ذاتها لا تكفي باعتبار الفرد مقيماً[1]، وإنما يجب ان يؤخذ بنظر الاعتبار طبيعة الزيارات (أي الغرض من الزيارة وارتباطه بالدولة)، أي ان الغرض من الزيارة له دور كبير في تحديد محل الإقامة.

يتضح مما تقدم إن الإقامة مسألة يصعب تحديدها بدقة لذا فقد لجأت المحاكم في بعض الدول بضرورة دراسة كل حالة على حدة في ضوء الوقائع والملابسات الخاصة بها[2].

وعلى أية حال فان الإقامة شأنها في ذلك شأن الموطن لا يتحقق إلا بتوافر ركنين معاً هما الوجود الطبيعي والنية.

فالوجود الطبيعي: يعني الإقامة الفعلية في البلد، ولا يشترط لتوافر هذا الركن وجود مسكن أو محل ثابت في البلد الذي يقيم فيه الشخص، ويعد الشخص مقيماً في بلد ما حتى لو كان متنقلاً بين فنادقه، بينما لا يعد مقيماً في البلد من يمتلك فيها مسكناً مؤثثاً لغرض الزيارات فقط في حالة عدم إقامته فيه خلال السنة الضريبية، كما لا توجد هناك علاقة بين الإقامة والجنسية فقد يكون الشخص مقيماً في لد متا بالرغم من حقه القانوني في الإقامة في بلد الجنسية.

---

== للشركة ويبقى في انكلترا لمدة أسبوع واحد في الفنادق، واعتبر مقيماً في انكلترا لانتظام زيارته. ينظر: James Kirkpride, op. cit, p.43.

(1) على سبيل المثال القضية (Zorapvirc) التي تتلخص بان دافع الضريبة كان عضواً متقاعداً في خدمة مدينة هندية (مرفق مدني هندي) وفي أثناء زياراته المعتادة إلى أوربا أمضى 5 أشهر في بريطانيا وكان الغرض الوحيد في هذه الزيارات هو زيارة الأصدقاء، إذ يعد مقيماً وأيد هذا الحكم القاضي (Rowlatt).

(2) عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام – دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، ص161؛ عبد الحسن هادي صالح (إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي – دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص15.

أما النية: فتعني لابد من توفر نية الإقامة الدائمة وعليه فلا يعد الزائر أو العابر مقيماً أيا كانت فترة بقائه في البلد، المهم نية الإقامة الدائمة، فالشخص الذي يقيم في بلد ما لغرض معين وينوي المغادرة فور انتهائه من انجاز غرضه لا يعد مقيماً، بينما من يقيم في البلد وليس له ؟ محدود بموعد المغادرة يعد مقيماً في ذلك البلد[1].

أما عن اتجاه المشرع العراقي من الإقامة فقد حدد الشروط الواجب توافرها لاعتبار الشخص مقيماً في العراق وفرق في مجال تلك الشروط بين المقيم العراقي والعربي وغير العراقي، وفرق الشخص الطبيعي والشخص المعنوي أيضاً وكما يأتي:

## الفرع الأول

## إقامة الشخص الطبيعي

لقد فرق المشرع العراقي بين إقامة الشخص الطبيعي العراقي وإقامة الشخص غير العراقي أي العربي والأجنبي.

**أولاً: المقيم العراقي**

من خلال الاطلاع على البندين (أ،ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ يتضح ان هناك حالات وشروطاً لإقامة الشخص الطبيعي العراقي، إذ بتوافر احد هذه الشروط يعد الشخص العراقي مقيماً في العراق وهي كما يأتي:

**1. إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر:**

لقد نصت الفقرة (10/أ) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل على انه (إذا سكن العراق مدة لا تقل عن أربعة أشهر خلال

[1] عادل الحياري، المصدر نفسه، ص162؛ عبد الحسن هادي صالح، المصدر نفسه، ص16 وما بعدها.

السنة التي نجم فيها الدخل...) يتضح من خلال النص ان العراقي الذي يقيم مدة أربعة أشهر خلال السنة يعتبر مقيماً بصرف النظر إذا كانت المدة متصلة أو منقطعة فقد جاء النص مطلقاً والمطلق يجري على إطلاقه:ان يسكن شهراً ثم يغادر لثلاثة أشهر، ثم يعود فيسكن شهرين فيغادر لمدة أربعة أشهر، ثم يعود ليسكن شهراً ثم يغادر ما تبقى من السنة، كما لا ينظر إلى محل عمله سواء أكان في الداخل أم في الخارج فالنص قد جاء دون قيد أو شرط، ولم يشترط القانون ان تكون عائلة الفرد معه أو ان يكون له محل في العراق أو خارجه.

ولكن ما الحكم لو ان العراقي فقد الجنسية بعد إكماله أربعة أشهر إقامة أو قبل إكماله تلك المدة؟

تذهب السلطات الضريبية إلى ان الشخص يعد مقيماً ما دام أكمل مدة الإقامة وهي أربعة أشهر لكونه فقد الجنسية بعد الإقامة المهم هو حمله الجنسية خلال مدة الإقامة، أما في الحالة الثانية فما دام انه قد فقد الجنسية قبل إكماله المدة المطلوبة فلا يعد مقيماً لأغراض تطبيق قانون ضريبة الدخل، أما إذا فقد الجنسية واستمر في السكن بالعراق ليكمل أربعة أشهر متصلة فيعد مقيماً في هذه الحالة[1] لأنه أصبح في هذه الحالة أجنبياً[2].

**2. ترك العراق مدة من الزمن:**

اعتبر المشرع العراقي الفرد العراقي مقيماً حتى لو ترك العراق مدة من الزمن إذا كان (... تغيبه من العراق تغيباً مؤقتاً وكان له موطن دائم في العراق ومحل عمل رئيس فيه)[3].

---

[1] د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي والضريبي)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص185.

[2] البند (د) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم 113 لسنة 1982 المعدل.

[3] البند (أ) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

ولكي يعد الفرد العراقي مقيماً على وفق هذه الحالة يجب توافر ثلاثة شروط مجتمعة وهي كما يأتي:

أ- ان يكون تغيب العراقي تغيباً مؤقتاً:

لم يحدد المشرع العراقي مدة التغيب[1]، وليست هناك معايير ثابتة تعالج كل حالة على حدة، لذا لابد ان يكون الغرض منه تحقيق بعض الأغراض مع نية العودة إليه بمجرد تحقق تلك الأغراض كمن يسافر لغرض الدراسة أو السياحة أو العلاج... الخ، وبما ان المشرع لم يحدد معياراً للتغيب فالمسألة هي مسألة وقائع وقناعة السلطة المالية[2].

ب- إن يكون له موطن دائم:

الموطن الدائم لأي شخص هو موطن سكناه الذي تتوافر لديه النية للعودة إليه كلما ابتعد عنه، أي انه البلد الذي يوجد فيه سكن عائلته الدائم أي انه القطر الذي يعد بمثابة بيته الطبيعي[3]، وموطن الابن هو موطن والده حتى وان ولد هذا الولد خارج القطر[4]، والموطن قد يكتسب بقوة القانون وهي حالة اكتساب الزوجة لموطن زوجها، ويستند الموطن على ركنين أساسيين هما ركن مادي ويتمثل بالإقامة وركن معنوي يتمثل بالنية[5].

---

(1) بخلاف ما سار عليه القانون الملغي ذو الرقم (95) لسنة 1959 إذ حدد التغيب المؤقت بعبارة (ضمن الحد المعقول) في حين إن النص في القانون الحالي قد جاء خالياً من العبارة المذكورة.

(2) وهذا هو اتجاه القضاء العراقي. ينظر: قرار محكمة تمييز العراق في القضية المرقمة 37 ضريبة /1954؛ والقضية المرقمة 19/ضريبة 1965. مشار إليهما في: تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل)، ج2، معهد التدريب المالي والمحاسبي، بغداد، 1982، ص18 وما بعدها.

(3) ينظر: د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية)، المطبعة العالمية، بغداد، 1965، ص250.

(4) المصدر نفسه، والصفحة نفسها.

(5) ينظر: حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل ذو الرقم 113 لسنة 1982)، ط1، مطبعة عصام، بغداد، 1988، ص257.

ولهذا فالإقامة ليس الموطن بل احد أركانه، لذا فقد يكون للشخص أكثر من محل إقامة في حين لا يكون له إلا موطن قانوني واحد.

جـ- إن يكون للفرد محل عمل رئيس في العراق:

لم يحدد المشرع العراقي المقصود بمحل العمل الرئيس، إلا إن الفقه يتجه إلى تحديد محل العمل بالمكان الذي يمارس فيه الفرد نشاطه الاقتصادي مهما كان نوعه، على إن يكون محور جميع نشاطه الداخلي والخارجي، أي إن يكون نشاطه في الخارج فرعياً[1].

والسؤال الذي يطرح نفسه هل يشترط إن يكون هذا المحل له كيان مادي كبناء أو أثاث أم إن العمليات التي يؤديها الفرد يجب إن تكون على وجه الاعتياد والتكرار؟

للإجابة على هذا التساؤل فقد اختلف الفقه حول ذلك فمنهم ذهب إلى انه لا يمكن الشخص ما إن يمارس عملاً تجارياً دون إن يكون مسجلاً في غرفة التجارة التي تشترط بدورها إن يكون له اسم ومحل تجاري بوصفه شرطاً لتسجيله وعليه فلابد إن يكون له محل مادي[2]. أما البعض الآخر فقد التزم بالمعنى الحرفي للنص (محل عمل رئيس) لذا فان الأمر يقتضي إن يكون لمحل العمل كيان مادي من وجود بناء أو أثاث وهو ما متعارف عليه الناس كمكتب المحامي وعيادة الطبيب والمتجر والمصنع[3].

---

(1) د. صالح يوسف عجينة، المصدر السابق، ص257.

(2) ينظر: د. هشام محمد صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، ط1، مطبعة المعارف، بغداد، 1979، ص ص 141-142.

(3) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص ص 257-258.

**3. العراقي الساكن خارج العراق من موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي:**

عد المشرع العراقي موظفي الدولة الساكنين خارج العراق مقيمين فيه لأغراض تطبيق القانون بشرط إن يكون العراق الموجود خارج العراق من موظفي الدولة (موظفو السفارات، القنصليات،... الخ) لان وجودهم في الخارج لأغراض تتعلق بالمصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة وكذلك عدم خضوعهم للضريبة في محل عملهم لتلافي الازدواج الضريبي الدولي[1].

**4. حالة العراقي المتقاعد الساكن خارج العراق:**

عد القانون المتقاعد الساكن خارج العراق الذي سافر بعد إحالته على التقاعد مقيماً لأغراض تطبيق القانون، حتى وان كان سكناه في الخارج بشكل دائمي، ومن ذم يخضع للضريبة عن دخله الذي يحققه بالخارج[2] باستثناء الراتب التقاعدي[3].

**5. العراقي المعارة خدماته إلى شخص معنوي خارج العراق:**

قد تقوم الحكومة العراقية بإعارة احد موظفيها إلى شخص معنوي في الخارج سواء أكان هذا الشخص المعنوي يمثل دولة أجنبية أم سلطة حكومية أم أية مؤسسة أجنبية تتمتع بالشخصية المعنوية، فان مثل هذا الشخص يعد مقيماً في العراق بحكم القانون على الرغم من وجوده في الخارج، ويخضع لضريبة الدخل العراقي بشرط إن يكون معفياً من الضريبة في البلد الذي يعمل فيه[4].

---

(1) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(2) البند (ب) من الفقرة (10) من المادة (1) من القانون نفسه.

(3) الراتب التقاعدي معفى استناداً إلى الفقرة (1) من المادة (7) من القانون نفسه.

(4) البند (ب) من الفقرة (10) من الماد (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

**ثانياً: المقيم غير العراقي**

لقد ميز المشرع العراقي فيما يتعلق بالمقيم غير العراقي بين العربي والأجنبي وكما يأتي:

**1. المقيم من رعايا الأقطار العربية:**

يكون الفرد غير العراقي مقيماً في العراق إذا كان من رعايا الأقطار العربية ومهما كانت مدة سكناه في العراق[1]، ويعد ذلك معاملة خاصة ومتميزة حتى على العراقيين أنفسهم إذ عد المشرع العراقي الفرد العربي مقيماً دون أي قيد أو شرط، فالمهم لاعتبارهم مقيمين في العراق أنهم يحملون جنسية احد الأقطار العربية ويعملون في العراق.

**2. المقيم من رعايا الأقطار الأجنبية:**

عد المشرع العراقي الأجنبي غير العربي مقيماً في الحالات الآتية:

أ- الأجنبي الذي يسكن العراق مدة لا تقل عن ستة أشهر متفرقة أو أربعة أشهر متصلة[2]:

وفي حالة تحقق هذه الحالة فان المقيم يخضع لضريبة الدخل عن إرباحه في الداخل والخارج، وان السبب من وراء تشديد المدة يرجع إلى التأكد من نية الإقامة لدى الأجنبي ولكون العراقي أكثر ارتباطاً ببلده ولا حاجة للإفصاح عن نية الإقامة لدى العراقي ويذهب البعض[3] إلى إن المدة التي حددها المشرع العراقي لا تكفي لعد الأجنبي مقيماً، والأخذ بها قد يؤدي إلى نتائج غريبة، إذ يصبح الأجنبي الذي

---

(1) ينظر: قرار مجلس قيادة الثورة السابق المرقم (1265) في 1979/9/26 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد 2736 بتاريخ 1979/10/15 الذي عد العربي العامل في العراق مقيماً مهما كانت سكناه وجاء نص البند (ج) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل ذو الرقم (113) لسنة 1982المعدل مؤكداً للقرار المشار أعلاه.

(2) البند (د/1) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(3) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص367.

دخل العراق للسياحة والاصطياف، ثم امتد به المقام لأي سبب لمدة أربعة أشهر متصلة مقيماً ويخضع للضريبة على دخله في الخارج وان لم يتسلمه، ولذا لابد من اقتران نية الإقامة بالاعتياد أو الدوام والاستمرار، كما ان المدة قصيرة لا تكفي لذا يتطلب الأمر النص على مدة طويلة نسبياً فالمدة الطويلة سنة مثلاً هي خير إفصاح على نية الأجنبي في الإقامة[1]، ويرد[2] على ذلك ان المشرع باشتراطه المدة المحددة هي في حد ذاته تشديد عوضاً عن نية الإقامة أمر صعب إثباته، والحقيقة ان عد الأجنبي مقيماً يعتبر بمثابة امتياز له وليس عقوبة فان تحقق له دخل خلال مدة تواجده في الداخل فالأفضل له عده مقيماً، أما مسألة دخله الذي قد يتحقق في الخارج فهو أمر صعب إثباته من الناحية العملية ومن ثم سيكون خارج نطاق الضريبة غالباً، لذا فان المشرع الضريبي العراقي لا يخضع للضريبة دخل المقيمين غير العراقيين الناجم خارج العراق[3].

ب- الأجنبي المستخدم لدى شخص معنوي:

يعد الأجنبي مقيماً في العراق إذا كان مستخدماً لدى شخص معنوي موجود في العراق[4]، ويشترط لإقامة الأجنبي في العراق تحقق الشرطيين الآتيين:

الأول: ان يسكن في العراق، دون ان يحدد المشرع أية مدة زمنية.

الثاني: ان يكون هذا الفرد مستخدماً لدى شخص معنوي في العراق.

ج- الأجنبي المستخدم لدى مشروع صناعي متمتع بالإعفاء:

نص البند (د/2) من الفقرة (10) من المادة (1) من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم (113) لسنة 1982 المعدل على عد الأجنبي مقيماً في العراق إذا

---

(1) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص368.

(2) حسن عداي الدجيلي، مصدر سابق، ص48.

(3) الفقرة (3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(4) البند (د/2) من الفقرة (10) من المادة (1) من القانون نفسه.

كان من ذوي الاختصاص الفني واستخدم للعمل في مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء على وفق قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي.

يتضح من ذلك ان هناك جملة من الشروط لابد من تحققها لاعتبار الأجنبي مقيماً في العراق وهي كما يأتي:

1. ان يكون الفرد ساكناً في العراق، وبصرف النظر عن مدة سكناه.
2. ان يكون من ذوي الاختصاص الفني أو العلمي.
3. ان يكون مستخدماً لدى مشروع صناعي له حق التمتع بالإعفاء وفقاً لقانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي فان لم تتوافر هذه الشروط مجتمعة فلا يعد الأجنبي مقيماً، ومما تجدر الإشارة إليه ان الشخص الأجنبي المقيم في العراق يخضع لضريبة الدخل لما يحصل عليه من أرباح ناشئة في العراق، أما أرباحه أو دخله الذي يحصل عليه من مصادر أخرى خارج العراق فإنها لا تخضع لضريبة الدخل العراقية[1].

## الفرع الثاني

## إقامة الشخص المعنوي

الشخص المعنوي أم ان يكون مؤسساً على وفق القوانين العراقية أو ان يكون مؤسساً على وفق القوانين الأجنبية وكما يأتي:

**أولاً: إذا تأسس على وفق القوانين العراقية:**

إذا تأسس الشخص المعنوي على وفق القوانين العراقية عد مقيماً في العراق، ومن ثم فانه يخضع لضريبة الدخل على جميع الأرباح التي تتحقق له في داخل أو

---

[1] حيث نصت الفقرة (3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على انه (لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق وللأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق).

في خارج العراق[1] وبصرف النظر عن نشاطه الاقتصادي سواء أكان في الداخل أم في الخارج، فالمهم هو ان يكون الشخص المعنوي قد تأسس على وفق القوانين العراقية.

وينقد بعض الكتاب على انه لابد من إخضاع الأرباح المتحققة في الخارج للشخص المعنوي المقيم في العراق لمجرد تأسيسه على وفق القوانين العراقية[2].

وإذا ما سلمنا بهذا الرأي فيجب إخضاع أرباح الشخص المعنوي التي يحققها في داخل العراق وخارجه إلى الضريبة لا لشيء سوى لتأسيسه على وفق القوانين العراقية في حين يذهب البعض[3] بخلاف ذلك واعتبر مسلك المشرع العراقي كان موفقاً لأنه إفصاح على نية الشخص المعنوي الذي تأسس على وفق القوانين العراقية من الخضوع إلى القوانين العراقية ومنها قانون ضريبة الدخل هذا من جانب ومن جانب آخر فانه ينسجم مع نص الفقرة (1) من المادة الخامسة من القانون ذاته، ونحن بدورنا نؤيد ما ذهب إليه الرأي الثاني للأسباب التي ذكرت آنفاً.

**ثانياً: إذا تأسس على وفق القوانين الأجنبية:**

ففي هذه الحالة إذا تأسس الشخص المعنوي وفقاً للقوانين الأجنبية لا يعد مقيماً إلا إذا تحققت إحدى الحالتين الآتيتين:

**الحالة الأولى:** ان يكون محل العمل في العراق:

أي ان يكون مركز النشاط داخل العراق وهو المكان الذي يستخدمه الشخص المعنوي ميداناً رئيساً لممارسة نشاطه[4] ففي هذه الحالة يعد الشخص المعنوي مقيماً في العراق.

---

(1) الفقرة (1) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(2) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص272.

(3) د. عادل العلي، مصدر سابق، ص193 وما بعدها.

(4) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص272.

**الحالة الثانية:** ان يكون محل إدارته أو مراقبته في العراق:

كما هو معلوم لدينا فان شركات الأموال تتألف عادة من مجلس إدارة يمثل الجهاز التنفيذي لها الذي يقوم باتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال الشركة، ثم الهيئة التي تمثل أعلى سلطة في الشركة وهناك المدير المفوض، لذا فإذا كان مجلس إدارة الشركة المساهمة مثلاً أو مديرها المفوض يمارسان أعمالهما في العراق، وتعقد هيئتها العامة اجتماعاتها في العراق فإنها تعد مقيمة في العراق حتى لو كان نشاطها الاقتصادي يجري خارجه لاكتفاء النص بحمل الإدارة أو المراقبة[1].

بعد تناولنا إقامة الشخص الطبيعي وإقامة الشخص المعنوي فالسؤال الذي يطرح نفسه هنا ما أهمية التمييز بين الأشخاص المقيمة وغير المقيمة؟ للإجابة على هذا التساؤل هناك عدة نتائج تترتب على التمييز بينهما وكما يأتي:

**1. من حيث الدخل الخاضع للضريبة:**

يخضع المقيم إذا كان عراقياً لضريبة الدخل عن دخله الذي حصل عليه سواء أكان في داخل العراق أم في خارجه وان لم يتسلمه، أما إذا كان المقيم غير العراقي فيخضع لضريبة الدخل عن الدخل له في العراق ولا تفرض ضريبة الدخل على المقيم في العراق عن أرباحه المتحققة خارج العراق[2].

**2. من حيث السماحات:**

يمنع الفرد المقيم سواء أكان عراقياً أم غير عراقي السماحات المقررة في القانون العراقي[3] والمقررة أما لذاته أم لأعبائه العائلية، إلا ان القانون العراقي

---

(1) المصدر نفسه، ص273.

(2) الفقرات (1،2،3) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(3) منح قانون ضريبة الدخل العراقي الشخص الطبيعي المقيم العراقي وغير العراقي السماحات الآتية: (600.000) دينار للمكلف لذاته و(400.000) دينار عن زوجته ( أو زوجاته) في حالة كونها ربة بيت وليس لها دخل أو التي يدمج دخلها مع دخله وعدلت بالأمر (49) الصادر عن ما يسمى ==

اشترط لتمتع المقيم غير العراقي بهذه السماحات ان تقيم عائلته معه في العراق، كما تحتسب سماحاته سنة؟ الدخل بنسبة عدد الأشهر المتكاملة التي أقامها في العراق إلى عدد أشهر السنة كاملة، ويستثنى من ذلك أعضاء الهيئة التدريسية الذين تتعاقد معهم الحكومة أو تستخدمهم للتدريس لسنة دراسية فيتمتع بالسماح القانوني المقرر كاملاً في حين ان الفرد غير المقيم سواء أكان عراقياً أم غير عراقي لا يتمتع بهذه السماحات عن ما يحققه من دخل في العراق.

**3. من حيث سعر الضريبة:**

ميز المشرع العراقي بين الفرد المقيم سواء أكان عراقياً أم غير عراقي وبين غير المقيم، إذ تعامل المشرع الضريبي العراقي مع المقيم بسعر منخفض بخلاف غير المقيم الذي حدد له سعراً مرتفعاً، فيلاحظ ان المقيم حدد له سعراً يبدأ بنسبة 10% وينتهي بسعر 40% في حين غير المقيم حدد له سعراً يبدأ بـ15% وينتهي بسعر 45% فالسعر بالنسبة إلى الفرد المقيم اقل منه بنسبة 5% عن السعر المقيم[1].

== بسلطة الائتلاف المؤقتة والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (3981) بتاريخ 2004/2/19 ليصبح سماح المكلف لذاته (2500.000) دينار و(200.000) دينار لزوجته و(100.000) دينار عن كل ولد من أولاده مهما بلغ عددهم وبالتعديل أصبح (200.000) دينار ويمنح المقيم سماحاً إضافياً مقداره (150.000) دينار إذا تجاوز سن الثالثة والستين من العمر فضلاً عن سماحه المقرر وبالتعديل أصبح (300.000) دينار. ينظر: الفقرة (1) من المادة (1) من القانون ذو الرقم (57) لسنة 2001 قانون تعديل ضريبة الدخل ذو الرقم (113) لسنة 1982 المعدل والمنشور بالوقائع بالعدد (3888) بتاريخ 2001/7/23؛ الفقرة (1) من المادة (1) القسم (2) من الأمر (49) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة.

(1) بعد التعديل الأخير لما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة بالأمر ذو الرقم (49) مساوئ من حيث السعر بين المقيم وغير المقيم إذ حدد سعراً يبدأ بـ3% وينتهي بـ15% سواء للمقيم أم غير المقيم. ينظر: الفقرة (1) من المادة (1) من القسم (3) من الأمر (49) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة.

أما في ما يتعلق بالأشخاص المعنوية فان التفرقة بينهم ليست ذات أهميـــة إلا في مجال واحد فقط هو خضوع المقيمة لضريبة الدخل عن الأرباح المتحققة سواء داخل العراق أم في خارجه بخلاف غير المقيمة فتخضع لضريبة الدخل عن دخلها في داخل العراق فقط، كما ان المشرع لم يفرق بين الأشــخاص المقيمــة وغيــر المقيمة من حيث السعر، وأيضاً الســماحات خاصـــة بالأشــخاص الطبيعيـــة دون الأشخاص المعنوية.

## المطلب الثاني
## مبدأ الإقليمية

يقضي هذا المبدأ أو مبدأ التبعية الاقتصادية[1] بــان تكــون رابطـــة الـــولاء الاقتصادي هي الأساس الذي يسوغ الخضوع للضريبة، أي ان يكون للدولة الحـــق في فرض الضريبة على إقليمها ولا يهم ان يكون صاحب الدخل مقيم داخل حـــدود الدولة أو في خارجها، ويترتب على الأخذ بهذا المعيار قيام الدولة بفرض الضريبة على كل دخل ينشأ أو يتحقق على إقليمها أي ان نشوء الدخل على إقليم الدولة يعـــد سبباً كافياً لفرض الضريبة على ذلك الدخل من قبل تلك الدولة[2].

وعلى هذا الأساس فان الشركة تخضع لضريبة الدولة التي يتحقق فيها الربح بغض النظر عن جنسيتها أو محل إقامتها أو مـــوطن أو جنســية أو محـــل إقامـــة المساهمين فيها وعليه فان الضريبة تعد التزام مالي وليس سياسي كونهـــا تفـــرض

---

(1) يعود الفضل إلى ظهور هذا المبدأ إلى الأستاذ الألماني (Jeorje shanz) حيث أشار له لأول مرة في مقالة بعنوان (الالتزام الضريبي) المنشور في مجلة (FinoZarchiv) عام 1982 حيث تبنى مبدأ التبعية الاقتصادية كضابط لتحديد نطاق شريان الضريبة على دخل الأشخاص. ينظر: عبد الحسن هادي صالح (إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص30.

(2) ينظر: عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام / دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، ص183 وما بعدها.

على دخل الشخص حتى ما كان مصدر نشوءه داخل إقليم الدولة وقد أخذت لجنة الخبراء الاقتصادية التي شكلتها عصبة الأمم المتحدة في عام 1921 بمبدأ التبعية الاقتصادية في تقريرها الذي قدمته عام 1923 لدى بحثها مسألة الازدواج الضريبي وقد أورد الخبراء في تقريرهم ان التبعية الاقتصادية التي تربط المكلف بدولته تتخذ إحدى الصور التي تمثل عناصر التبعية الاقتصادية وهي[1]:

**1. امتلاك المال:**

وهي العلاقة الاقتصادية التي تنشأ بين الشخص والدولة التي أنتج فيها الدخل، على اعتبار ان هذه الدولة تمثل الإدارة التي تسيطر على المصدر الذي نجم عنه الدخل، وباعتبار ان هذا يخضع لإدارتها وأنظمتها.

**2. موقع المال:**

إذا كان مصدر الدخل ناجماً عن استغلال رأس المال العقاري أو المنقول مثل إيجارات العقارات وفوائد الودائع فمن الطبيعي ان تكون للدولة التي يوجد فيها المال كالعقار أو الوديعة الحق في فرض الضريبة على إيرادات الناجمة عن استغلال هذه الأموال على اعتبار ان ذلك المال يمثل العنصر الرئيس في إنتاج إيراداتها.

**3. استهلاك المال:**

تقوم العلاقة الاقتصادية بين الشخص والدولة التي ينفق فيها أمواله وهي الدولة التي يقيم فيها أو يتوطن فيها.

وعلى هذا الأساس فان العلاقة الاقتصادية التي تربط الشخص بالدولة تأخذ إحدى الأشكال الآتية:

---

[1] ينظر: زكريا بيومي (إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1969، ص19.

1. مكان نشوء المال أو الدخل: وهو موضوع البحث ويتحدد بمحل ممارسة النشاط التجاري والصناعي المتمثل بتفاعل عنصري العمل ورأس المال.
2. مكان استهلاك المال: ويتحدد هذا المكان في الغالب عمل إقامة الشركة وهذا بدوره يخرج عن نطاق الإقليمية.
3. مكان وجود المال: وهو ما يتعلق بمحل إيرادات رؤوس الأموال فقط عقارية كانت أم منقولة، والحقيقة فان تحديد محل هذه الإيرادات لا يحتاج إلى عناء كبير، إذ يتم بالاستناد إلى معيار موقع المال الذي يتحدد بالوجود المادي للمال.

أما إذا رجعنا إلى المشرع العراقي فلكي يعد الدخل ناشئاً في العراق يجب ان يكون مصدره تم داخل العراق، وعليه فان الربح الذي يتحقق في العراق يصبح خاضعاً لضريبة الدخل سواء كان هذا الشخص فرداً أم شخصاً معنوياً أم حكومة أجنبية وهذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل ذو الرقم 113 لسنة 1982 المعدل (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يسكن فيه).

وقد اشترط المشرع العراقي شروطاً عامة لإخضاع دخل غير المقيم عن عمله التجاري داخل العراق للضريبة وهي كما يأتي:

**1. ان يزاول شخص غير مقيم عملاً تجارياً بوساطة شخص مقيم:**

أي ان يمارس الشخص غير المقيم سواء أكان شخصاً طبيعياً أم معنوياً تجارته بواسطة شخص مقيم سواء أكان طبيعياً تم معنوياً وسواء أكان ابن الشخص غير المقيم أو وصيه أو لجنته أو أي مفوض أو تاجر بالعمولة أو وكيل أو حارس قضائي أو رئيس شعبة أو مدير شركة[1]، يتضح ان المشرع العراقي لم يفرق وهو بصدد تجريد النائب عن الشخص غير المقيم بين أنواع النيابة جميعها، فنص على

---

[1] المادة (21) من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم (113) لسنة 1982 المعدل.

النيابة القانونية كالأمين والوصي والحارس القضائي، ونص أيضاً على النيابة الاتفاقية كالمفوض والتجارة بالعمولة والوكيل وفضلاً عن هذا فقد أضاف حالة ان يكون النائب موظفاً لدى غير المقيم كرئيس شعبة ومدير شركة. ويبدو لنا من خلال تعداد حالات النيابة عن غير المقيم قد جاء على سبيل المثال وبس الحصر. وبالإمكان قياس أية صيغة ثابتة للنيابة تقترب من الحالات المذكورة كربان السفينة أو قائد الطائرة التي يملكها أو يستأجرها غير المقيم[1]. وعلى أية حال فان خضوع دخل غير المقيم الناجم عن عمله التجاري يجب ان يمارس في العراق بواسطة شخص مقيم أما إذا تحقق دخل لغير المقيم عن عمل تجاري داخل العراق بواسطة شخص غير مقيم فانه يخضع لضريبة الدخل أيضاً[2].

**2. ان يرتبط المقيم بوكالة منظمة:**

اشترط المشرع العراقي ان يكون المقيم والذي يزاول أعمالاً تجارية تعود لغير المقيم مفوضاً وقائماً بأعمال وكالة منظمة سواء أكان دلالاً أم ممثلاً تجارياً أم أي وكيل[3].

ومما تجدر الإشارة إليه ان الأعمال التجارية التي يقوم بها غير المقيم بواسطة المقيم إذا ما كانت تمثل تجارة مع العراق فإنها لا تخضع للضريبة أما التجارة المزاولة في العراق فإنها تخضع للضريبة[4]. ونظراً لصعوبة ذلك فقد خول المشرع الضريبي السلطة المالية صلاحية التفريق بين المتاجرة في العراق عن

---

[1] ينظر: د. زكريا محمد بيومي (ضريبة الدخل في التشريع السوداني)، قضية أطلس، القاهرة، 1974، ص268.

[2] الفقرة (2) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

[3] الفقرة (4) من المادة (21) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

[4] ان المتاجرة مع العراق هي التي تحصل خارج العراق وان كان له صلة في الداخل، أما المتاجرة في العراق فتعني قيام التجارة داخل العراق وان كان له صلة خارجه أي ان المعيار هو مكان نشوء الدخل. لمزيد من التفصيل يراجع: د. عادل العلي، مصدر سابق، ص200 وما بعدها.

المتاجرة مع العراق[1]، أي ان التمييز مسألة وقائع وليست مسألة قانون وعليه سنتناول اتجاه السلطة المالية واتجاه القضاء من هذا التفريق وكما يأتي:

**أولاً: اتجاه السلطة المالية**

لقد اتجهت السلطة المالية في العراق إلى التمييز بين العمل التجاري في العراق عن العمل التجاري مع العراق من خلال ما يأتي:

**1. اصدر التعليمات:**

لقد أصدرت السلطة المالية تعليمات ذي الرقم (4) لسنة 1993[2] والتي من خلالها يتبين ان السلطة المالية تفرق بين العمل التجاري في العراق عن العمل التجاري مع العراق بخصوص عقود التجهيز وعقود تقديم الخبرة والخدمات وكما يأتي:

**أ- عقود التجهيز:**

عدت السلطة المالية هذه العقود على اختلاف أنواعها تجارة مع العراق وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل في العراق باستثناء ان يكون لغير المقيم (العربي أو الأجنبي) طبيعياً أم معنوياً محل عمل أو إدارة أو مراقبة في العراق، وحالة ان تتضمن تلك العقود أعمالا تكميلية كالإشراف والنصب أو القيام به أو الصيانة أو الهندسة المدنية أو غيرها داخل العراق.

**ب- عقود تقديم الخبرة والخدمات:**

عدت السلطة المالية هذه العقود والتي تنص على تقديم الخبرة والخدمات خارج تجارة مع العراق بشرط عدم وجود محل عمل أو إدارة أو مراقبة في العراق أما العقود التي تنص على تقديم الخبرة والخدمات داخل العراق فإنها تخضع للضريبة.

---

[1] حيث نصت الفقرة (7) من المادة (21) من قانون ضريبة الدخل على (... وللسلطة المالية التفريق بين المتاجرة في العراق والمتاجرة مع العراق...).

[2] المنشورة في الوقائع العراقية بالعدد 3481 في 1993/10/25 والتي حلت محل التعليمات الملغية ذي الرقم (2) لسنة 1982 والمنشورة بالوقائع العراقية بالعدد 2887 في 1982/6/7.

**ثانياً: التطبيقات العملية للسلطة المالية:**

دأبت السلطة المالية في العراق على تمييز الأعمال التجارية لغير المقيم عن أعماله مع العراق استناداً إلى مكان انعقاد العقد أو مكان تسليم البضائع ومكان دفع الثمن[1].

**ثالثاً: اتجاه القضاء:**

لقد اتجه القضاء العراقي إلى تمييز الأعمال التجارية مع العراق عن الأعمال التجارية في العراق من خلال إعفاء الحق للمكلف غير المقيم من الطعن بقرار السلطة المالية سواء أكان الطعن مقدماً من قبل المكلف غير المقيم أم مقدماً من قبل من يمثله والتي تفرض الضريبة باسمه ونائبه عن غير المقيم.

من خلال كل ما تقدم يتضح بان المشرع العراقي قد اخذ بشكل رئيس بمعياري الإقامة ومصدر الدخل وهذا هو اتجاه معظم التشريعات الضريبية[2].

---

(1) ينظر: قرار محكمة تمييز العراق بالعدد 1942/41 في 2/أيلول/1942، مشار إليه في: د.هشام صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، مصدر سابق، ص ص 160-161.

(2) ينظر: المادتين (2،3) من قانون ضريبة الدخل المصري ذو الرقم (187) لسنة 1993 المعدل والمادة (2) من القانون المصري الجديد ذو الرقم (91) لسنة 2005؛ الفقرة (أ) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الأردني ذو الرقم (57) لسنة 1985 المعدل؛ المواد (2،3،61،66) من قانون ضريبة الدخل السوري ذو الرقم (24) لسنة 2003.

أما التشريع الانكليزي: اخذ بمعيار التبعية الاقتصادية والاجتماعية أي بمبدأ الإقامة ومصدر الدخل. ينظر: عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص34؛ د. احمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، دار الكتاب العربي، القاهرة، 1967، ص ص 56-57.

التشريع الفرنسي: يتحدد نطاق سريان ضريبة الدخل طبقاً لمبدأ الإقامة ومصدر الدخل أيضاً إذ تفرض ضريبة الدخل الفرنسية على ما يتحقق من دخول لأي شخص يقيم في فرنسا بصرف النظر عن جنسيته وكذلك تسري على كل الدخول التي تتحقق في فرنسا بصرف النظر عن جنسية أصاحبها أو محل إقامتهم. ينظر: عادل الحياري، مصدر سابق، ص183؛ د. احمد جامع (علم المالية العامة)، ج1، ط3، منقحة، دار النهضة العربية، 1975، ص229.

التشريع الأمريكي: فقد اخذ في مجال تحديد نطاق سريان الضريبة على الدخل بمبدأ الجنسية والإقامة ومصدر الدخل أي انه اخذ بالمعايير الثلاثة (التبعية السياسية والاقتصادية والاجتماعية). ينظر: د. دلاور علي ود. محمد حمدي النشار (النظم الضريبية)، الإسكندرية، 1961، ص344.

# المبحث الثاني
# ماهية التجارة الالكترونية

لقد برزت التجارة الالكترونية عبر شبكات الانترنيت (E-Commerce) في أواخر القرن العشرين، وأصبحت على الساحة العالمية ثورة جديدة تسمى بثورة تقنية المعلومات والاتصالات التي أسهمت بقدر كبير في تكوين التيار الجارف لمفهوم العولمة والذي أدى إلى تغيير أنماط الحياة والسلوك الاجتماعي وفي صور النشاط الاقتصادي إلى الحد الذي اعتبر كأنه ثورة جديدة تماثل الثورة الصناعية في آثارها على العالم وقد تفوقها.

وقد تزايدت أهمية استخدام الانترنيت في مجال نقل المعلومات وارتبطت به الأجهزة الحكومية والأكاديمية مما أدى إلى ظهورها كشبكة عالمية يتراوح عدد مستخدميها بما يقارب بـ(28) مليوناً في عام 1996 و(50) مليوناً في عام 1997[1]، وقد قدرت مؤسسة البيانات الدولية ( International Data Corporation) عدد مستخدمي شبكة الانترنيت بـ(500) مليون شخص عام 1999 وتتوقع ان يأتي معظم النمو في استخدام الشبكة من خارج الولايات المتحدة، إذ سيتبنى المزيد من الأشخاص في البلدان النامية تكنولوجيا المعلومات[2].

وتشير الإحصاءات الصادرة عن شركة ( Active Media Research Croup) ان التطور في حجم التجارة الالكترونية المحقق فعلياً عام 1996 بلغ

---

(1) ينظر: ناصر علي خصاونة (الأهمية الاقتصادية لمكافحة قرصنة برامج الكمبيوتر)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العالمي حول الملكية الفكرية، جامعة اليرموك، اربد، 2002.

(2) الأمم المتحدة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)، التجارة الالكترونية قضايا السياسة العامة المتصلة بإمكانية المشاركة في التجارة الالكترونية، 27/تموز/1999، ص51 منشورات الأمم المتحدة.

حوالي (2.6) بليون دولار وفي عام 1998 بلغ حوالي (84) بليون دولار ويبلغ تقديرها لعام 2002 إلى حوالي (1234) بليون دولار[1].

فضلاً عن ان عدد الدول المشتركة في شبكة الانترنيت بلغ حوالي (148) دولة من مجموع دول الأمم المتحدة البالغ عددها (185) دولة وذلك عام 1995[2]، وتزايد عدد المستخدمين منذ عام 2001 والبالغ عددهم مليون مستخدم إلى مليار مستخدم وذلك عام 2005[3]. وهي في تطور ونمو مستمر وتزايد[4].

وعليه واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث فإننا سوف نتكلم عن تعريف التجارة الالكترونية وخصائصها وكما يأتي:

---

(1) ينظر: د. رأفت عبد العزيز غنيم (دور جامعة الدول العربية في تنمية وتيسير التجارة الالكترونية)، ملحق أول، الأمانة العامة، إدارة قطاعات الخدمات الأساسية، نوفمبر، منشورات الجامعة العربية، 2002، ص9.

(2) ينظر: د. عباس العبودي (الحجية القانونية لوسائل التقدم العلمي في الإثبات المدني)، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص140.

(3) أنور طلبة (التجارة الالكترونية)، بحث منشور على شبكة الانترنيت، مجلة المعرفي، الموقع .,2004http://www.bankofsudan.org.Iarabic-jan

(4) وبهذا الصدد يصف (Angus J. Kennedy) الآثار المعلوماتية بأنه وبفضل الانترنيت سوف يتوافر أمامك (100) مليون مستشار يكونون تحت تصرفك، بل انك تستطيع ان تجد الإجابة عن كل سؤال يراودك، انك تستطيع ان ترسل رسائلك إلى كل العالم وتستقبلها في ومضة، كذلك فانه يمكنك ان تقرأ وتكتب وتسمع الموسيقى وتزور ما يروق لك من معارض فنية في أنحاء المعمورة... وبالجملة تستطيع ان تقف على كل أخبار العالم وبكل اللغات، بل تستطيع ان تقابل أناساً كثيرين في كل دول العالم.
Kennedy (Angus J.) The Internet, The Rough Guide, 1999, p.11.
نقلاً عن: د. عطية عبد الواحد (التجارة الالكترونية ومدى استفادة العالم الإسلامي منها)، المؤتمر العلمي الثالث للاقتصاد الإسلامي الذي تنظمه كلية الشريعة، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، ص6.

## المطلب الأول

## تعريف التجارة الالكترونية

ان حداثة هذا النوع من التجارة أدى إلى ظهور عدة تعريفات يحاول كل منها ان يصف ويحدد طبيعة هذه التجارة وما يتعلق بها من ممارسات وأنشطة، وربما يرجع تعدد التعريفات إلى ان تطبيقات التجارة الالكترونية تشمل على عدة مكونات أساسية لابد من توافرها لتنفيذ عمليات التجارة الالكترونية مثل استخدام الحواسب الآلية وتغذية الاتصالات ونظم المعلومات والبرامجيات وغيرها، ومفهوم التجارة الالكترونية بصورة عامة يندرج تحت مفهوم أوسع يسمى الاقتصاد الرقمي (Digital Economy) الذي بدوره يشتمل على التجارة الالكترونية والقطاعات المنتجة والمستخدمة لتقنية المعلومات، وأجهزة الاتصالات، وقطاعات خدمات الاتصالات[1].

وعليه فقد تباينت التعاريف التي قيلت بصدد التجارة الالكترونية فقد نصت المادة الثانية من تشريع المبادلات والتجارة الالكترونية التونسي ذي الرقم (83) لسنة 2000[2]، على ان التجارة الالكترونية هي (العمليات التي تتم عبر المبادلات الالكترونية) [3]. كما نصت المادة الثانية من تشريع المعاملات والتجارة الالكترونية ذي الرقم (2) لسنة 2002 في إمارة دبي[4] على ان التجارة الالكترونية هي (المعاملات التجارية التي تتم بوساطة المراسلات الالكترونية)[5]. ونصت المادة

---

(1) Barbara M. et al. "Government statistics: E. Commerce and Electronic Economy" a paper prepared for presentation to the federal Economic Statistics Advisory Committee (FESAC), Jane 15, 2000, P.2.

(2) صدر هذا التشريع في 9 آب عام 2000.

(3) وقد نصت المادة ذاتها على ان المبادلات الالكترونية هي المبادلات التي تتم باستعمال الوثائق الالكترونية.

(4) وقد صدر هذا التشريع في 12 شباط 2002.

(5) وقد نصت المادة الثانية ذاتها في هذا التشريع في فقرة أخرى إلى ان المقصود بالمراسلات الالكترونية هي (إرسال واستلام الرسائل الالكترونية).

الأولى من مشروع قانون التجارة الالكترونية المصري على ان التجارة الالكترونية هي (تبادل السلع والخدمات عن طريق وسيط الكتروني)، أما تشريع المعاملات الالكترونية الأردني 2001 فلم يورد تعريفاً محدداً لمصطلح التجارة الالكترونية وإنما عرف المعاملات الالكترونية وذلك في مادته الثانية التي نصت على أنها (المعاملات التي تنفذ بوسائل الالكترونية)[1].

يتضح مما تقدم ان التعريفات الواردة في هذه التشريعات ليست اصطلاحية دقيقة بقدر ما هي تفسير بمعنى هذا المصطلح لأغراض هذه التشريعات، وما يؤكد ذلك أنها جميعاً وردت ضمن سياق النصوص المخصصة لتفسير أو بيان معاني العبارات والكلمات التي ترد في هذه التشريعات.

ومما تجدر الإشارة إليه ان (قانون الاونسترال النموذجي بشأن التجارة الالكترونية) الصادر عن الأمم المتحدة لعام 1996[2]، لم يورد تعريفاً محدداً لمصطلح التجارة الالكترونية وإنما نصت المادة الأولى منه، وهي بصدد تحديد نطاق تطبيق هذا القانون على ان (هذا القانون يطبق على أي نوع من المعلومات في شكل رسالة بيانات مستعملة في سياق الأنشطة التجارية). ويبدو ان هذا النهج

---

(1) وقد صدر التشريع الأردني في كانون الثاني من العام 2001، ويلاحظ ان الشراح يميزون بين المعاملات الالكترونية والتجارة الالكترونية باعتبار ان الأول اعم واشمل من الثاني الذي يقتضي ان يكون محله عملاً تجارياً وفقاً للقانون التجاري. ينظر في هذا الرأي: د. هدى حامد قشقوش (الحماية الجنائية للتجارة الالكترونية عبر الانترنيت)، دار النهضة العربية، 2000، ص6.

في حين يرى البعض ان مصلح الأعمال التجارية الالكترونية (Electronic Business) أكثر دقة من مصطلح التجارة الالكترونية (Electronic Commerce). ينظر:

Amal H. El.Farhan, Dean The Regaltory Environment of Electronic Commerce, paper presented for "the International Conference on E. Commerce and Legal Vacuum" 2-4 April, 2001, Ajman University for science and Technology, p.3.

(2) اعد هذا القانون من قبل لجنة الأمم المتحدة بشأن القانون التجاري الدولي التابعة للجمعية العامة للأمم المتحدة، وقد صدر عن هذه الأخيرة في (الوثيقة الرسمية للجمعية العامة)، الدورة الأربعين، الملحق رقم 17 " A/40/17 " في العام 1996 مشفوعاً بدليل تشريعي لهذا القانون. ينظر: النسخة العربية من هذا القانون ودليله التشريعي، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك، 1996.

الذي سلكه هذا القانون هو عدم إيراد تعريف محدد لمصطلح التجارة الالكترونيـة، بل إعطاء تفسير واسع لهذا المصطلح، مع إيراد أمثلـة علـى بعـض النشـاطات التجارية في هذا الصدد[1]، وهو أمر يمكن تفهمه باعتباره قانوناً نموذجياً المراد منه هو الاسترشاد به من قبل الدول عند وضع أحكام لتنظيم التجارة الالكترونية[2].

وفي هذا الإطار فقد حاولت بعض الهيئات والمنظمات الدولية وضع مفهـوم لمصطلح التجارة الالكترونية ومنها تعريف منظمة التعاون الاقتصـادي والتنميـة (OECD) الذي جاء فيه (ان التجارة الالكترونية تشير عموماً إلى جميـع أشـكال المعاملات المتعلقة بالنشاطات التجارية المنظمة والفردية التي تتم بالاسـتناد علـى تبادل ونقل البيانات الرقمية بما فيها النصوص والأصوات والصور الضـوئية)[3]. أما منظمة التجارة العالمية فتعرف التجارة الالكترونية بأنها (مجموعة متكاملة مـن عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات بوسائل الكترونية)[4].

ويذهب جانب من الفقه إلى تعريف التجارة الالكترونية بأنهـا (تنفيـذ وإدارة الأنشطة التجارية بواسطة تحويل المعطيات عبر شبكة الانترنيت والأنظمة التقنيـة الشبيهة كأنظمة الدف الالكترونـي، ووسـائل الحوسـبة المدمجـة بالاتصـالات والشبكات... وغيرها) [5] وعرفت أيضاً بأنها (تعني بصورة أولية تبـادل البيانـات

---

[1] لقد أشار هذا القانون في حاشية المادة الأولى المنوه عنها، إلى ان مصطلح (التجارة) تفترض ان يعطي تفسيراً واسعاً ليغطي المسائل التي تنشأ من كل العلاقات ذات الطبيعية التجارية سواء أكانت عقدية أم لا، وأشارت كذلك إلى ان العلاقات ذات الطبيعة التجارية تتضمن (دون ان تحدد بها – المعاملات التالية...) وقد عدد هذه الحاشية جملة من الأعمال التجارية. ينظر الحاشية رقم (4) من المادة الأولى من قانون الاونسترال النموذجي.

[2] لقد أشار إلى ذلك الدليل التشريعي لقانون الاونسترال، المشار إليه في الفقرة رقم 6، ص17.

[3] ينظر: الموقع الالكتروني على شبكة الانترنيت:
http://www.foecd.org/publicationpolbrief/970-100.1.htm

[4] يراجع بشأن ذلك: دراسة المنظمة حول التجارة الالكترونية على شبكة الانترنيت على العنوان الأتي:
http://www.wto.org

[5] يونس عرب (الدراسة الشاملة حول التجارة الالكترونية)، ج1، مجلة البنوك الأردنية، تصدر عن جمعية البنوك الأردنية، العدد (8)، المجلد (18)، تشرين الأول، الثاني، 1999، ص48.

الالكترونية المبني على التقنيات التي تستخدم المعلوماتية عن بعد كالبيانات المحوسبة E.D.I بالبريد الالكتروني المرسل عبر الانترنيت أو بدونها والفاكس والتلكس)[1].

وعرفت بأنها (ممارسة كل المعاملات التجارية من شراء وبيع وتبادل للمنتجات والخدمات والمعلومات والتسوية المالية والتعاملات المصرفية والتسليم باستخدام الوسائط الالكترونية والشبكات التجارية)[2].

كما عرفت بأنها (تعني النفاذ إلى قناة الالكترونية تقوم بانجاز المعاملات التجارية المتنوعة بأقل التكاليف دون التقيد بحدود الزمان والمكان)[3].

وعرفت التجارة الالكترونية بأنها (تشمل جميع المبادلات الالكترونية المتعلقة بالتجارة)[4] وبعبارة أخرى الصفقات والتدفقات المعلوماتية الخاصة بالسلع والخدمات وبالتالي فهي تشمل العلاقات بين الشركات المختلفة، وبين الشركات والوزارات والإدارات الحكومية، وبين الشركات والأفراد وذلك باستخدام الأشكال المتعددة للإرسال والاتصال الالكتروني (الهاتف، التلفزيون، شبكات الحاسب الآلي، الانترنيت).

وعليه فان التجارة الالكترونية تشتمل على ثلاثة أنواع مختلفة من الصفقات هي[5]:

1. تقديم خدمات الانترنيت: أي تقديم طرق الوصول لهذه الشبكة بالنسبة لرجال الأعمال والمستهلكين.

---

[1] باسيل يوسف (الجوانب القانونية للعقود التجارية عبر الحواسيب وشبكة الانترنيت والبريد الالكتروني)، مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، بغداد، العدد 4، السنة 2، 2002، ص48.

[2] ينظر: د. محمد سعيد احمد إسماعيل (أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية/ دراسة مقارنة)، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص38.

[3] أبو الوفا فهمي شلش (الجوانب التطبيقية للتجارة الالكترونية)، النشرة الاقتصادية لبنك مصر، العدد الأول، 2000، ص2.

[4] Ministere de I Economie, des Finances, etd I in dustrie France, 1/10/1998, p.1

[5] World Trade Organization, Gerteral Council, 15 July 1998, p.1

2. التسليم الالكتروني للخدمات بما يعني تسليم صفقات المنتجات الخدمية للمستهلك في شكل معلومات رقمية.
3. استخدام الانترنيت كقناة لتوزيع الخدمات: وعن طريقها يتم شراء السلع عبر الشبكة، ولكن يتم تسليمها بعد ذلك للمستهلك في شكل غير الكتروني.

من خلال التعاريف السابقة للتجارة الالكترونية يتضح بان هناك من ركز على الوسائل (الأجهزة) في التعريف وهناك من ركز على السلع والخدمات وهناك من أضاف لها البيانات والمعلومات، لذا فيمكن تعريف التجارة الالكترونية بالشكل الأتي: (هي عبارة عن إبرام الصفقات التجارية كالشراء والبيع للسلع والخدمات وتبادل البيانات والمعلومات عن طريق الانترنيت).

## المطلب الثاني

## خصائص التجارة الالكترونية

تمتاز التجارة الالكترونية بعدة خصائص تميزها عن التجارة التقليدية وهي كما يأتي[1]:

**1. السرعة في انجاز العملية التجارية:**

ان ما يميز التجارة الالكترونية عن التجارة التقليدية هي السرعة في انجاز عملية البيع والشراء والتنافس العالمي مما يدفع ذلك نحو تجويد الإنتاج[2]، وقد قدرت دراسة حديثة أجريت عام 2000 انه من الممكن ان يؤدي شراء المنشآت للمواد اللازمة للإنتاج عبر الانترنيت إلى توفر في تكلفة هذه المشتريات يتراوح ما

---

(1) د. فائق الشماع (التجارة الالكترونية)، دراسات قانونية، مجلة تصدر عن قسم الدراسات القانونية في بيت الحكمة، السنة الثانية، العدد الرابع، كانون الأول، بغداد، 2000، ص38.

(2) التجارة الالكترونية، بحث منشور في مجلة آفاق استثمارية، 2002، ينظر الموقع:
http://www.ociped.com/Arabic/Ihonzon-Jan2004.

بين 2% بالنسبة للفحم إلى 40% بالنسبة للمكونات الالكترونية مقارنة بتكلفتها عن طريق التجارة الالكترونية[1].

وفي دراسة حديثة أجريت على وفورات التكلفة في المعاملات الالكترونية حيث بلغت حوالي (11%) في صناعة الطيران والفضاء، و(10%) في صناعة الكيمياويات، و(2%) في صناعة الفحم، و(5-10%) في صناعة الاتصالات والمعلومات، و(11-20%) في الحسابات العملية، و(29-39%) في صناعة المكونات الالكترونية، و(3-5%) في الصناعات الغذائية، و(15-25%) في منتجات الغابات و(15-20%) في نقل البضائع، و(5%) في قطاع الرعاية الصحية، و(12-19%) في علوم الحياة، و(22%) في صناعة الآلات والمعادن، و(10-15%) في صناعة الأعلام والإعلان، و(5-15%) في صناعة النفط والغاز، و(10%) في صناعة الورق، و(11%) في صناعة الصلب[2].

**2. توسيع نطاق الأسواق التجارية**

ان التجارة الالكترونية أصبحت أعجوبة أواخر القرن العشرين، وصار لها عالمها الخاص الذي فتح آفاقا واسعة، منها ما يمكن ان يفوق الخيال[3]، حيث تميزت بإلغاء الحدود أمام دخول الأسواق التجارية، إذ أصبحت جميع أسواق العالم، بفضل شبكة الانترنيت سوقاً مفتوحاً تتيح مجالات متعددة للمنتجين ورجال المال والأعمال والمستهلكين[4].

---

(1) Golden sachs: A thinker guide, The Economist, April, 2000.
نقلاً عن د. رمضان صديق (الضرائب على التجارة الالكترونية / دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص24.

(2) ينظر: كاثرين ل. مان وسوا ايكيرت وسارة كليلاند نايت (التجارة الالكترونية العالمية)، ترجمة الشحات منصور، مركز الأهرام للترجمة والنشر، طبعة عام 2003، ص24.

(3) ينظر: د. عباس العبودي، مصدر سابق، ص138.

(4) مفهوم التجارة الالكترونية، نقطة النيل الأزرق التجارية، بحث منشور على شبكة الانترنيت، على الموقع الأتي: http://www.blueniletradepint.com/arabicsite/jan2004

### 3. وجود الوسيط الالكتروني:

بفضل وجود جهاز الحاسوب (الكمبيوتر) لدى الطرفان المتعاقدان الذي يقوم بدوره بنقل التعبير عن الإرادة لكلا الطرفان والمرتبط بشبكة الاتصـــالات الدوليـــة وهذا يؤدي إلى إلغاء بعد المسافة بينهما[1].

### 4. توفير خيارات التسوق الأفضل:

ان طبيعة نشاط التجارة الالكترونية تمكن الشركات المنتجة من عرض أفضل ما لديها من منتجات وبذل كافة الجهود من اجــل إشــباع رغبــات المشــترين[2]، فالتجارة الالكترونية تمكن المتسوقين مــن الحصــول علــى المعلومــات الدقيقــة والتفصيلية بسهولة فيما يتعلق بمواصفات السلع والبضائع المراد التعامل بهــا مــن خلال البيانات[3].

### 5. تستخدم التجارة الالكترونية آليات أو مسائل مبتكرة

لانجاز إبرام الصفقات تختلف عن الآليات والوسائل التقليدية، فهي تســتغني كثيراً عن الأوراق التي تستخدمها التجارة التقليدية في إصدار الفواتير وتوفير أدلــة الإثبات، وتحل بدلاً عنها الفواتير والسجلات الالكترونية E. Invoice كمــا تحــل النقود الالكترونية E. Money محل النقود العادية[4].

### 6. استحداث أنماط جديدة من الأعمال التجارية:

من اجل ان تنفذ عمليات التجارة الالكترونية يتطلب وجود عدد من الأطراف المتداخلة ضمن العملية التقنية وهؤلاء الأطراف يمكن تمثيلهم على شكل هرمي في

---

(1) مفهوم التجارة الالكترونية، نقطة النيل الأزرق التجارية، بحث منشور على شبكة الانترنيت، على الموقع الأتي: http://www.blueniletradepint.com/arabicsite/jan2004.

(2) يونس عرب، مصدر سابق، ص28.

(3) هادي مسلم (التنظيم القانوني للتجارة الالكترونية)، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2002، ص ص29-31.

(4) ينظر: د. رمضان صديق (الضرائب على التجارة الالكترونية/دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص26.

بناة الشبكة الذين يؤدون وظائف تحويل وتنظيم وتشغيل البيئة التحتية للشبكة كالدول والسلطات الرسمية ثم يأتي دور مشغلي شبكات الاتصال العامة والخاصة وناقلي رزم البيانات والمعلومات في الشبكة الدولية فيؤمنون الخطوط لموردي خدمات الاتصال[1]، ثم يأتي دور مصممي المواقع على الشبكة وعادة ما تستعين بهم المؤسسات التجارية لبناء وتصميم مواقع لها على شبكة الانترنيت[2]، ثم يأتي دور موردي خدمات الانترنيت وهي عبارة عن هيئات تتولى توريد خدمات الاتصال بالشبكة ولذا فقد ظهرت المتاجر الافتراضية والبنوك الالكترونية فضلاً عن ظهور بيع وسراء الأوراق المالية من البورصات الدولية عبر شبكات الانترنيت[3].

---

(1) ينظر: د. طوني ميشال عيسى (التنظيم القانوني لشبكة الانترنيت)، ط1، دار صادر، لبنان، 2001، ص395.

(2) هادي سليم، مصدر سابق، ص39.

(3) سلطان عبد الله الجواري (عقود التجارة الالكترونية والقانون الواجب التطبيق / دراسة قانونية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2004، ص19.

## المبحث الثالث

## تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية

في البدء وقبل ان تحدد الدخل الخاضع للضريبة علينا ان نجيب على السؤال الأتي: هو هل ان التجارة الالكترونية تخضع للضريبة في التشريع الضريبي العراقي؟

للإجابة على هكذا تساؤل لابد من الرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة الثانية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم (113) لسنة 1982 المعدل حيث نصت على خضوع (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صيغة تجارية) لضريبة الدخل. ومن خلال استقرائنا لقانون ضريبة الدخل العراقي يلاحظ انه لم يحدد الأعمال التجارية ولم يعطِ تعريفاً محدداً لها، لذا وجب علينا ان نستعين ونسترشد بالقانون التجاري لتحديد مفهوم الأعمال التجارية.

ولدى الرجوع إلى قانون التجارة العراقي ذو الرقم (30) لسنة 1984 نجد انه قام بتعداد للأعمال التجارية على سبيل الحصر إذ نص على انه (تعتبر الأعمال التالية أعمالا تجارية إذا كانت بقصد الربح، ويفترض هذا القصد ما لم يثبت العكس)[1]. ثم قام بتعداد الأعمال التجارية بالرغم من إثارته لمشكلة فقهية إذ يرى البعض منهم ان التعداد قد ورد على سبيل الحصر ومنن ثم لا يجوز القياس عليه ومنهم[2] من يرى ان ما ورد على سبيل التمثيل لا الحصر ومن ثم أجاز القياس لمواجهة الضرورات العملية، فهي مجموعة مختارة من الأعمال التجارية وليست

---

[1] المادة (5) من قانون التجارة العراقي ذو الرقم (30) لسنة 1984 المعدل والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (2987) في 1984/4/2، ومما يجب التنويه به ان المشرع قد سلك مسلكاً مخالفاً لمسلك وفلسفة قانون التجارة السابق ذو الرقم (149) لسنة 1970 الذي حدد الأعمال التجارية على سبيل التمثيل لا القياس كما فعل القانون الجديد.

[2] ينظر: د. عدنان احمد ولي العزاوي (مفهوم العمل التجاري وآثاره القانونية في ظل قانون التجارة العراقي، بغداد، 1987، ص10.

جميعها ولاسيما ان التجارة في تطور مستمر ومن الصعوبة على المشرع ان يتنبأ سلفاً عما يستجد من أعمال تجارية مستقبلاً وهذا ما حرصت عليه جميع التشريعات التجارية أي أخذها على سبيل التمثيل لا الحصر تجنباً من الوقوع في المحذور الذي تحرص التشريعات التجارية على الحد منه.

أما بالنسبة للتشريع الضريبي العراقي فانه كان أوفر حظاً من المشرع التجاري العراقي لأنه نص على إخضاع الأعمال التي لها صبغة تجارية لضريبة الدخل أي انه لم يتوقف عند إخضاع الأرباح التجارية بل شمل الأعمال الأخرى التي تلتقي معها في الصفات والغايات واعتبرها أعمالا تجارية خاضعة لضريبة الدخل وان الغرض من وراء ذلك هو لتوسيع نطاق الضريبة إلى أقصى ما يمكن وهذا هو الهدف التقليدي للضريبة. مما تقدم يتضح بان الأرباح الناجمة عن التجارة الالكترونية تخضع لضريبة الدخل لا لكونها أعمالا تجارياً وإنما لكونها ذات صبغة تجارية فإذا ما اعتبرت أعمالا تجارية فإنها لا تعد أعمالا تجارياً استناداً للمادة الخامسة من القانون التجاري العراقي السالف الذكر الذي لم ينص عليها ضمن الأعمال التجارية التي وردت على سبيل الحصر، ولكن يلاحظ ان المشرع الضريبي العراقي قد احتاط لنفسه الوقوع بالخطأ نفسه ونص على (لها صبغة تجارية).

فضلاً عن ان المشرع الضريبي العراقي قد نص أيضاً في الفقرة (6) من المادة (2) من القانون ذاته على إخضاع (كل مصدر آخر غير معفى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق) لضريبة الدخل وحسناً فعل المشرع الضريبي العراقي في إيراده على هذا النص لأنه قد تستجد في المستقبل مصادر جديدة لم تشملها المادة الثانية بفقراتها الخمسة، وبذلك احتاط المشرع الضريبي العراقي للحيلولة دون إفلات أي مصدر من الخضوع لضريبة الدخل بشرط ان لا يكون معفى بقانون سواء أكان قانون ضريبة الدخل أم في قوانين خاصة، وان لا يكون خاضعاً لأية ضريبة في العراق.

إذن الأرباح الناجمة عن التجارة الالكترونية تخضع للضريبة في التشريع الضريبي العراقي استناداً للفقرتين (6،1) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم (113) لسنة 1982 المعدل. يتضح بان اتجاه المشرع العراقي يتفق مع الاتجاه المنادي بضرورة فرض الضريبة على التجارة الالكترونية، رغبة في تحقيق العدالة والحياد في المعاملة الضريبية بينها وبين التجارة التقليدية مع مراعاة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية[1].

ولعل من أهم الحجج التي سيقت في معرض تبرير الضريبة على التجارة الالكترونية هي كما يأتي[2]:

1. الحد من التلوث المعلوماتي (Information Pollution): وذلك بترشيد استخدام الانترنيت في المجالات النافعة اقتصادياً واجتماعياً، فالضريبة على التجارة الالكترونية تعكس التكلفة الحدية للتزاحم عن النفاذ عبر الشريد على الشبكة، بحيث يحرص المستخدمون لها على ما يحقق لهم منفعة حدية اكبر من التكلفة الاقتصادية والاجتماعية الحدية.
2. توسيع الأوعية الضريبية: بما يكفل النقص في الحصيلة الضريبية الناجم عن تآكل الأوعية نتيجة التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات الرقمية في التجنب أو التهرب الضريبي، والذي كان احد أسباب نمو الاقتصاد الخفي وأدى إلى الحد من قدرة الإدارة الضريبية على حصر المجتمع الضريبي توطئه لربط وتحصيل الضرائب المفروضة.
3. تحقيق العدالة الضريبية: وذلك في معاملة الدخول والثروات الجديدة الناجمة عن مزاولة التجارة الالكترونية، على قدم المساواة مع تلك الناجمة عن التجارة

[1] ينظر: د. جلال الشافعي (التجارة الالكترونية والضرائب)، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، القاهرة، العدد 198، 2004، ص ص 67-69.

[2] ينظر: د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص51 وما بعدها وكذلك ص168 وما بعدها.

التقليدية، بما يكفل الفرص وظروف المنافسة الحرة في مزاولة مختلف الأنشطة الاقتصادية.

4. الضريبة على التجارة الالكترونية: تؤدي بالحكومات إلى محور الآثار الاجتماعية السلبية لتكنولوجيا المعلومات الرقمية من خلال توظيف حصيلتها في معالجة مشكلات البطالة الهيكلية أو القرصنة الالكترونية وانتهاك حرمة الخصوصيات الشخصية وما شابه ذلك.

وبخلاف ما تقدم هناك رأي يذهب إلى عدم فرض الضريبة على التجارة الالكترونية أي ضرورة إلغاء كافة أنواع الضرائب والرسوم المفروضة أو التي تفرض على التجارة الالكترونية، رغبة في تحرير هذه التجارة من القيود والمعوقات التي تحد من انتشارها وتعميم منافعها وعوائدها[1].

ولعل من ابرز الحجج التي سيقت في معرض التبرير لعدم فرض الضريبة على التجارة الالكترونية هي كما يأتي[2]:

1. ان فرض على التجارة الالكترونية الوليدة لا يتلائم ومرحلة النمو الحالية التي تمر بها الآن، والذي تحاج معه سياسة ضريبية تحفيزية لا تعوق انطلاقها أو تحد من نموها.
2. في الواقع ان التجارة الالكترونية تخضع الآن للضريبة المفروضة على التجارة التقليدية بما يتناسب ومستوى النمو الذي وصلت إليه كالضريبة العامة على مبيعات السلع والخدمات التي تتم بأسلوب الأوامر البريدية Mail orders أو الدعاية التلفزيونية أو الهاتفية Television or Telephone Solicitation وكذلك ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الاتصالية والمعلوماتية التي تقدمها الشركات التكنولوجية، فضلاً عن

---

[1] ينظر: د. جلال الشافعي، مصدر سابق، ص ص 67-69.

[2] ينظر: د. رمضان صديق، المصدر السابق، ص ص 55-67 وكذلك ص ص 170-173.

ضريبة الدخل أو الإيراد والثروة الناجمة عنها، ومن ثم لا حاجة إلى ضريبة إضافية جديدة عليها.

3. الضريبة على التجارة الالكترونية تجافي العدالة الضريبية التي تقوم على أساس المساواة في المعاملة الضريبية بين المتماثلين في الظروف والمراكز المالية النسبية، ومن ثم فان العدالة الضريبية تأبى التمييز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أساليب مزاولة النشاط الاقتصادي، كما انه لا يقدم العدالة الضريبية إعفاء التجارة الالكترونية من الضريبة المفروضة على التجارة التقليدية، إذا ما تم ذلك في ضوء الاعتبارات الاقتصادية الملحوظة عادةً في حوافز الاستثمار الضريبية، فالعدالة المطلقة والحياد التام في السياسة الضريبية غاية بعيدة المنال.

4. ان تعويض النقص في الإيرادات الضريبية لا يكون في فرض ضريبة جديدة على التجارة الالكترونية، بل في توسيع الأوعية الضريبية ذاتها، وهذا بدوره يتطلب إصلاح المنظومة الضريبية الحالية وتحسين أساليب الجباية ورفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية، فالتجارة الالكترونية تلعب دوراً بارزاً في توسيع الأوعية الضريبية، بما لها من اثر ايجابي في زيادة الإنتاجية الحدية لعوامل الإنتاج في الاقتصاد الكلي، وامتصاص قدر كبير من فائض العمالة في القطاعات المختلفة وتوليد دخول إضافية جديدة تساهم في حفز الطلب الكلي الفعلي، والحد من آثار الركود التضخمي، الذي ينعكس في زيادة معدلات النمو في الناتج والدخل القومي الإجمالي، والحصيلة الضريبية على المدى الطويل.

5. من الصعوبة بمكان _ ان لم يكن مستحيلاً _ فرض ضريبة على التجارة الالكترونية التي تتخذ في الغالب شكلاً غير مادي أو لملموس (رقمي) يصعب تتبعه أو قياسه أو كشفه أو التحكم فيه، فثمة إذن صعوبات فنية تحول دون فرض الضريبة على التجارة الالكترونية، كتحديد السيادة

الضريبية للدولة صاحبة الحق في فرضها أو جبايتها لاسيما عندما يتم إبرام الصفقات وإجراء المعاملات الالكترونية في الجو أو أعالي البحار بوساطة أجهزة الكمبيوتر المحمولة Laptop، أو التمييز في مكونات الرسالة الالكترونية، التي غالباً ما تكون مشفرة بين ما كان منها ذو طبيعة تجارية في الوحدات الرقمية التي تتألف منها، أو الاعتماد على طرف ثالث (وسيط) في الحصول على المعلومات اللازمة في حصر المجتمع الضريبي أو توريد الضريبة، وتطبيق نظم الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة، ناهيك عن الازدواج الضريبي في الصفقات الالكترونية التي يتم تنفيذها بالطرق التقليدية، وارتفاع تكاليف الجباية الذي يجعل من الضريبة على التجارة الالكترونية غير مدية.

وبهذا الصدد نحن نرى صعوبة فرض الضريبة على التجارة الالكترونية بالوقت الحاضر لحين اكتمال نموها وتبلور معالمها وتوفر آليات الكترونية جديدة يمكن بها ضبط أنشطتها والتحكم فيها ضريبياً، وما يؤكد ذلك اتجاه الولايات المتحدة الأمريكية بعدم فرض ضريبة على التجارة الالكترونية فقد أصدرت في أكتوبر من عام 1998 قانون حرية الضرائب على الانترنيت (ITFA) [1] الذي أعفيت بموجبه كافة معاملات الانترنيت من الضرائب مدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما أوصت اللجنة الاستشارية للتجارة الالكترونية في الكونجرس الأمريكي (لجنة جيلمور) بعدم فرض ضريبة المبيعات على المنتجات الرقمية التي يتم إنزالها (تحميلها) مباشرة من على الانترنيت كالبرامجيات والكتب والموسيقى...الخ، كما أوصت اللجنة بعدم فرض هذه الضريبة على المنتجات المادية المناظرة لها تحقيقاً لاعتبارات الحياد والعدالة الضريبية، وأوصت كذلك على التأجيل الخاص بفرض ضريبة جديدة على

---

(1) وهي اختصاراً لـ (The Internet Tax Freedom Act).

التجارة الالكترونية وإعفاء المنتجات الرقمية والمنتجات المادية المناظرة من ضريبة المبيعات مدة خمس سنوات أخرى.

وبالفعل فقد مدت الولايات المتحدة العمل بقانون حرية الضرائب على الانترنيت مدة عامين آخرين، ريثما يتم استكمال دراسة مختلف الجوانب القانونية المتعلقة بفرض ضريبة جديدة على التجارة الالكترونية، ويبحث الكونجرس الأمريكي بالوقت الحاضر إمكانية جعل إعفاء الانترنيت من الضرائب دائماً مستمراً[1].

أما دول الاتحاد الأوربي فقد اعتبرت معاملات التجارة الالكترونية من قبيل الخدمات التي تخضع لضريبة القيمة المضافة، وذلك على اعتبار ان المنتجات الرقمية التي يتم إنزالها (تحميلها) مباشرة من على شبكة الانترنيت إنما تندرج في عموم ما يشير إليه مصطلح السلع والخدمات غير المادية، ومن ثم فإنها تعامل ضريبياً بهذه الطريقة كما لو كانت خدمات أي تخضع لضريبة القيمة المضافة على تجارة الخدمات[2].

لكل ما تقدم فإذا ما أسلمنا بفرض الضريبة على التجارة الالكترونية فالسؤال الذي يطرح نفسه هو: هل يمكن تطبيق المبادئ العامة الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (مبدأ الإقامة، مبدأ الإقليمية) في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية؟

للإجابة على هكذا تساؤل فيمكن الرجوع إلى (مبدأ الإقامة ومبدأ الإقليمية) وطبيعة التجارة الالكترونية فيلاحظ صعوبة الاعتماد على مبدأ الإقامة الذي يتطلب فترة زمنية لاعتبار الفرد مقيماً في الدولة، ونظراً لعدم حاجة المكلف في الغالب إلى

---

[1] ينظر: د. محمد سعيد احمد إسماعيل (أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية)، مصدر سابق، ص ص 126 وما بعدها.

[2] ينظر: كاثرين. مان وآخرون، مصدر سابق، ص83 وما بعدها.

ان ينتقل من الدولة التي يتوطن فيها إلى دولة أخرى لمزاولة نشاطه التجاري في ظل التجارة الالكترونية، أي صعوبة تحديد الدولة التي يمارس فيها نشاطه في تجارة الانترنيت، أما تحديد إقامة الشخص المعنوي في ظل التجارة الالكترونية فهي صعبة أيضاً لما يثير من تنازع العديد من الدول على السيادة الضريبية، فضلاً عن ان الشركة تستطيع ان تعقد اجتماعات مجلس إدارتها أو تتصل بأعضاء الجمعية أو تصدر التعليمات والقرارات المنظمة لسياسة الشركة عبر ما يعرف بمؤتمرات الفيديو Video Conferences أو اجتماعات المؤتمرات عن بعد .Teleconferencing meeting

مما يقلل من أهمية الاعتماد على معيار مكان الإدارة الفعلية أو مركز الإدارة والمراقبة في تحديد إقامة الشركة[1].

أما عن مبدأ الإقليمية (تحديد دولة مصدر الدخل) فان التجارة الالكترونية تتيح للمشروع الأجنبي ان يتعامل مع المستهلكين في الدولة المضيفة، دون حاجة لان تقيم له منشأة دائمة في صورتها التقليدية، حيث يمكن ان يتم تبادل الصفقات بين المشروع والعملاء بالكامل عبر الانترنيت، ولا يكون المشروع الأجنبي بحاجة إلى وجود وكلاء؟ أو موظفين به في الدولة التي يتم البيع لعملائه المقيمين فيها، فلا يحتاج هذا العميل سواء ان يتصل بالخادم The server الذي يخزن معلومات الكمبيوتر الخاص بالبائع عليه، الذي يستخدمه المشروع الأجنبي لإجراء الصفقة على أي نوع من التعليمات في أي مكان في العالم وهذا من شأنه ان يقلل من أهمية الاعتماد على مبدأ الإقليمية (المنشأة الدائمة) في تحديد السيادة الضريبية[2].

---

(1)Volker kabisch: Tax aspects of international Economic commerce, Legal Issues platform, Esprit project, No. 27028, 2000, P3.

نقلاً عن د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص86.

(2) المصدر نفسه، ص89.

يتضح بان مبدأ الإقليمية (مصدر الدخل) هو الآخر لا يسعف الدولة في منحها حقها الضريبي بالكامل على نشاط التجارة الالكترونية وخاصة عندما يتم البيع دون ان يكون للشركة الأجنبية أي وجود قانوني أو مادي في دولة المشتري، وحين يتعذر إثبات ان البيع الالكتروني يماثل البيع العادي لاسيما إذا لم يترجم في صورة سلطة مادية تدخل الدولة عبر منافذها الحدودية.

وأما قصور كل من مبدأ الإقامة (إقامة الشخص الطبيعي والمعنوي) ومبدأ الإقليمية (مصدر الدخل) في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية لذلك تتجه بعض الدول[1] إلى الاعتماد على مكان وجود الخادم Server الذي يسير اتصال موقع شبكة المشروع بالانترنيت، واعتباره الدليل على الدولة مصدر الدخل الذي يحققه المشروع نتيجة اتصال العملاء بالموقع وممارسة التجارة الالكترونية.

والخادم (Server) هو مجموعة من الملفات، في جهاز كمبيوتري صغير تكون مهمته توفير المنصة أو الرصيف الذي يستقر عليه موقع الشبكة حتى يمكن النفاذ عن طريقها عبر الانترنيت[2]. ويمنح الخادم فرصة تحميل موقع المشروع

---

(1) كاستراليا: ترى إدارة الضرائب الاسترالية (ATO) ان موقع الشبكة Web site الذي يوجد على الخادم يقسم بأنه محدد المدة وثابت في المكان ومن ثم يمكن اعتباره منشأة دائمة ويشكل مصدراً للدخل إذا كان هذا الموقع موجود في استراليا. ينظر:

Australian Taxation Office: Tax and The Internet, August 1997, p.46.

نقلاً عن: د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص93.=

وهولندا: حيث ترى وزارة المالية في هولندا ان الشركة الأجنبية التي تستخدم خادم شبكة تابع لها في هولندا لاستضافة موقعها، فان هذا الموقع يكون بمثابة المنشأة الدائمة التي تحقق الدخل، بشرط ان تزاول الأنشطة الرئيسية من بيع وشراء عبر هذا الموقع. ينظر:

Volker kabisch, op. cit, p.30.

نقلاً عن د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص94.

وهذا هو اتجاه كل من كندا والمملكة المتحدة.

ينظر: المصدر نفسه، ص ص 94-95.

(2) Volker kabisch, op. cit, p.5

نقلاً عن د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص92.

على الشبكة والذي يتضمن معلومات تجارية أو كتالوج الكتروني، كما يوفر إمكانية التحميل الفوري للمنتجات الرقمية إلى جهاز المستهلك، ومن ثم يعمل الخادم لأغراض المشروع أو يساهم في تحقيق دخله بصورة مباشرة أو غير مباشرة[1].

ونظراً لصعوبة تطبيق مبدأ الإقليمية على الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية لذا فكر البعض[2] في إنشاء ضريبة جديدة ذات وعاء خاص تفرض على المعاملات الالكترونية، ولقد ظهرت بالفعل فكرة هذه الضريبة البديلة لأول مرة في نوفمبر من عام 1994 وذلك في التقرير الذي تقدم به كل من آرثر كورديل (Arthur Cordel) وتوماس وايد (Thomas Ranide) إلى نادي روما، في إطار السعي لوقف نزيف الإيرادات الضريبية، الناجم عن تأكل الأوعية الضريبية نتيجة التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الالكترونية التي يتعذر متابعتها ضريبياً، وقد عرفت هذه الضريبة فيما بعد بضريبة الوحدات الرقمية (Bits) أو ضريبة البايت (Byte tax) وضريبة الوحدات الرقمية عبارة عن ضريبة الكترونية تفرض على التجارة الالكترونية، على أساس كمية المعلومات الرقمية أو الزمن الذي يستغرقه نقلها الكترونياً عبر شبكة الانترنيت[3] وعليه فان وعاء هذه الضريبة يتمثل في نقل المعلومات بالطرق الالكترونية عبر شبكة الانترنيت، بحيث يختلف ضيقاً واتساعاً تبعاً لكثافة النقل، الذي يدل عليه كم عدد

---

(1) Volker kabisch, op. cit, p.5 نقلاً عن د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص92.

(2) Vito Tanzi: Globalization and The Works of Ased Termites, Finance & Development Review, Vol.38, No.1, March 2001.

نقلاً عن المصدر نفسه، ص129.

(3) Annette Nellen, Overview to E-Commerce Taxation, Guide to Under sanding the current discussion and debates, college of Business, San Joe, State University, May 2000.

نقلاً عن د. رمضان صديق (مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الأمكنة)، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، العدد الثالث، السنة السادسة والعشرون، سبتمبر، 2002، ص333.

الوحدات الرقمية التي يتم نقلها الكترونياً، ويمكن الاستعانة في تقدير وعاء هذه الضريبة بالة قياس (عداد) الكترونية، تمهيداً لربطها، بطريقة صحيحة وسليمة.

ولقد قدر معدل هذه الضريبة بواقع جزء من مائة ألف جزء من السنت بالنسبة لكل وحدة رقمية Bit (0.000001 بت) أو (1%) ميجابايت ويمكن ربطها على أساس تناسبي أو تصاعدي وذلك وفقاً لمدى الاتصال ونوع الخط المستخدم، فبالنسبة لخطوط الاتصال الطولية (الدولية) فان الضريبة تفرض على أساس نسبة التدفقات الرقمية بين نقطتي اتصال، بغض النظر عن الزمن الذي يستغرقه الاتصال أو المسافة التي يتوجه إليها. وذلك لان حساب الضريبة على أساس الوحدات الرقمية أكثر دلالة على كثافة النقل المعلوماتي من الزمن الذي يستغرقه الاتصال أو المسافة التي يقطعها، ولابد عندئذ من حساب هذه الوحدات سواء تم نقلها بمعدل ثابت من الزمن الذي استغرقه الاتصال الهاتفي أم تم ذلك عن طريق روابط أكثر اتساعاً عبر الانترنيت أو شبكة الأقمار الصناعية وبالنسبة للخطوط المؤجرة فان الضريبة تفرض بمعدل ثابت على أساس الوحدة الرقمية للطاقة المحمولة للخط المؤجر، أما بالنسبة للخطوط المحلية فان الضريبة تفرض بمعدل تصاعدي، على أساس متوسط إجمالي التدفقات الرقمية لكل نقطة تحويل محلية Local switch[(1)].

ولقد لقيت فكرة هذه الضريبة صدى طيباً وترحيباً واسعاً على كافة الأصعدة فقد أيدتها المفوضية الأوربية، وكذلك البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة الذي دعا إلى فرضها بواقع واحد سنت لكل واقعة نقل مائة بريد الكتروني، واقترحت الأمم المتحدة مشروعاً للضريبة على الوحدات الرقمية Bit Tax بواقع بني واحد Panny(20/1 من الجنيه الإسترليني) على كل مائة رسالة يتم نقلها بالبريد الالكتروني، ودعت كذلك إلى توظيف حصيلتها في دعم وتطير شبكة المعلومات

---

(1)Annette Nellen, Overview to E-Commerce Taxation, Guide to Under sanding the current discussion and debates, college of Business, San Joe, State University, May 2000. P.331.

الدولية (الانترنيت) في كافة دول العالم النامي، بما في ذلك دعم وتطوير خدمات البنية الأساسية في مجال الاتصالات، ومن المتوقع في حالة ما إذا تم تطبيق هذه الضريبة عالمياً، ان تزيد حصيلتها بشكل كبير وذلك بسبب كثافة المعلومات التي يتم نقلها كل لحظة الكترونية[1].

وتعتبر هذه الضريبة الالكترونية المقترحة، أفضل وسيلة للتغلب على التحديات الضريبية في مجال التجارة الالكترونية، وذلك باعتبارها مفروضة على العنصر الوحيد الذي يمكن تتبعه وقياسه وربط الضريبة على أساسه، وبذلك يمكن تفادي الصعوبات الفنية الناجمة عن تعذر أو استحالة تطبيق القواعد الحالية للضريبة المفروضة على التجارة الالكترونية، وعلى معاملات وصفقات التجارة الالكترونية والتي تمخض عنها إعفاء أو عدم خضوعها على ما فيه من مجافاة للعدالة الضريبية التي تأخذ في المساواة في المعاملة الضريبية على من يزاولون النشاط ذاته، بغض النظر عما إذا كان بالطرق التقليدية أم الالكترونية[2].

ومع ذلك فان فكرة هذه الضريبة لك تسلم من النقد فقد عارض بعض الدول فرض هذه الضريبة، بذريعة عدم جواز فرض ضرائب تمييزية أو جديدة على الانترنيت، وانه ما زال في الإمكان تطويع القواعد الضريبية التقليدية الحالية في معاملة التجارة الالكترونية ضريبياً، كما رفضت منظمة التجارة العالمية فكرة هذه الضريبة التي تطبق بشكل عام ودون تمييز، فقد اخذ على هذه الضريبة انها عمياء إذ تفرض على كافة الاتصالات دون تمييز بين نوع الاتصال أو الغرض منه، وما إذا كان تجارياً أم مدنياً أم مختلطاً، هذا بالإضافة إلي ان فاتورة الهاتف لا تفرق بين

---

[1] مما تجدر الإشارة إليه ان حصيلة هذه الضريبة في بلجيكا، حسب ما صرح به وزير ماليتها قد بلغت حوالي (10) مليون دولار، وبما يعادل (4%) من إجمالي الناتج المحلي فيها. ينظر: د. رمضان صديق (المشكلات الضريبية على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة)، مصدر سابق، ص332.

[2] ينظر: د.خالد سعد زغلول (العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول النامية) مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الأول، السنة السادسة والعشرون، مارس، 2002، ص49.

القيمة المضافة للاتصالات وبين الوقت الذي استغرقته، والمدى أو المسافة بين نقطتي الاتصال ليس إلا، لذا فان هذه الضريبة لا تميز بين طبيعة الصفقات التجارية أو الدخل الناجم عنها وغير ذلك من العناصر الأساسية لفرض ضريبة عادلة على التجارة الالكترونية[1].

---

[1] ينظر: د. رمضان صديق (الضرائب على التجارة الالكترونية)، مصدر سابق، ص170.

# الفصل السادس

# الضريبة على التلوث البيئي

المبحث الأول: ماهية التلوث البيئي.

المبحث الثاني: التعريف بالضريبة على التلوث البيئي.

المبحث الثالث: التطبيقات الضريبية على التلوث البيئي.

المبحث الرابع: الضريبة البيئية في التشريع العراقي.

# الفصل السادس

# الضريبة على التلوث البيئي

لقد كانت البيئة وما تزال محور اهتمام الباحثين والحكومات والشعب، فالباحثين والعلماء يقومون بإجراء البحوث والدراسات لمحاصرة التلوث ومنع أسبابه، والحكومة تنفذ هذه التوصيات وذلك من خلال تشريع القوانين ما يحول دون التلوث، أما الشعب فيقع عليه الدور الأعظم في الحفاظ على البيئة وصيانتها، ونتيجة للتطور الاقتصادي والعلمي وكثرة الصناعات والحروب فقد أدت هذه العوامل مجتمعة إلى تغيير البيئة عن طبيعتها. فالواقع إن التقدم الصناعي الذي أحرزه الإنسان هو اكبر مسبب للتلوث، ذلك لأنه لم يقترن بالقيم الصالحة التي تحرم الإضرار بالبيئة واستنزاف ثرواتها، فالهدف هو زيادة الإنتاج بأقل تكلفة وان أدى إلى الإضرار في المدى البعيد، وإذا كنا نجتهد في هذه الأيام لدفع التنمية في بلادنا ومواكبة التطور الصناعي الذي أحرزه الغرب فيجب أن تحكمنا قيمنا الإسلامية لان التطور التقني الذي يختار في بيئة معينة قد يكون مرفوضاً في بيئة أخرى، وكذلك فان ما يقبل في امة معينة قد لا يقبل في امة تختلف عن الأولى في أهدافها وقيمها، فمثلاً بعض الآلات المخترعة وما يصاحبها من تنظيمات ملائمة للعمل قد تحدث إنتاجاً كبيراً بتكلفة اقتصادية تبدو قليلة ولكنها قد تؤدي إلى إهلاك أشجار أو تبوير ارض زراعية وفي الغرب لم يترددوا أمام اختيار هذا النمط من الآلات فالأحوال الدنيوية والمادية وما يتفرع عنها من نفعية مباشرة لا تهتم بالأجيال اللاحقة وحقوقها.

ولم تقتصر الجرائم التي اقترفها الإنسان في حق بيئته على مخالفات أنشطة صناعية، فهناك الأنشطة العسكرية التي خلفت دماراً وخراباً شاملاً للبيئة ومن المنتظر أن تتزايد أثارها، فمخزون العالم من أسلحة الدمار الشامل يكفي لتدمير الكرة الأرضية، فقد ألقى الجيش الأمريكي نحو (24180) طناً من مبيدات الأعشاب

السامة بالطائرات على جنوب فيتنام لاقتلاع الغابات في مساحات هائلة بلغت (680000) هكتار، وكذلك ألقى نفس الجيش القنبلة الذرية الأولى على هيروشيما ثم الثانية على نجازاكي عام 1945 [1]، وأيضا ساهم الجيش ذاته في تدمير العراق منذ عام 1990 ولحد الآن من خلال قصفه بالآلاف الأطنان من (الفسفور الأبيض) على مدينة الفلوجة العراقية ومناطق جنوب العراق الذي كان له الدور الكبير في تلوث (الهواء والتربة والماء) مما أدى إلى انتشار الأوبئة والأمراض السرطانية والتشوهات الولادية. وهذه مجرد أمثلة بسيطة تبين مدى بشاعة الإنسان وجشعه إذا امتلك وسائل التدمير وفقد القيم والمبادئ السماوية التي تحي الضمائر وتغني النفوس لذلك أخذت العديد من الدول بالعمل على تقليل نسب التلوث من خلال تشريع القوانين الكفيلة بحفظ البيئة من التلوث ومن بين هذه الوسائل هي الضريبة البيئية التي تعد وسيلة مهمة من وسائل مكافحة التلوث وخاصة في المشاريع الاقتصادية الصناعية. وعليه سوف يتم تقسيم الفصل إلى أربعة مباحث ففي المبحث الأول نتناول ماهية التلوث البيئي، وفي الثاني التعريف بالضريبة على التلوث البيئي، وفي المبحث الثالث نتناول التطبيقات الضريبية على التلوث البيئي، أما في المبحث الرابع فسوف نخصصه للضريبة البيئية في التشريع الضريبي العراقي وكما يأتي:

---

[1] د. عبد الله هلال (التأصيل الإسلامي للتشريعات البيئية)، مجلة منبر الشرق، المركز العربي الإسلامي للدراسات، السنة الثانية، العدد (6)، مارس 1993، ص35.

# المبحث الأول

# ماهية التلوث البيئي

لأجل الوقوف على ماهية التلوث البيئي لابد من تحديد مفهوم البيئة أولاً ثـم تحديد مفهوم التلوث البيئي ثانياً، وحسب المطالب الآتية:

## المطلب الأول

## تعريف البيئة Environment Cocept

بما أن الحكم على الشيء يعد فرعاً من تصوره لذا سوف نعمل على توضيح مفهوم البيئة لغةً ثم اصطلاحاً فضلاً عن المفهوم القانوني لها وكما يأتي:

### أولاً: البيئة لغةً:

البيئة مشتقة من الفعل (باء) الباءة والمباءة، ويراد بها المنزل أو المسكن أو الموضع، يقال بوأت فلاناً بمعنى أنزلته أو أسكنته[1]، ومنه قوله تعالى: (وَالَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ لَنُبَوِّئَنَّهُمْ مِنْ الْجَنَّةِ غُرَفًا)[2]، وقوله تعالى: (وَبَوَّأَكُمْ فِي الأَرْضِ تَتَّخِذُونَ مِنْ سُهُولِهَا قُصُورًا)[3]، من خلال التعريف اللغوي للبيئة يتضح ارتباط اللفظ (البيئة) بالمعنى المكاني وهي المقام والمنزل، الذي يتخذه الإنسان مكاناً لسكنه ومأواه.

### ثانياً: البيئة اصطلاحاً:

يقصد بالبيئة اصطلاحاً ما هو خارج عن كيان الإنسان وكل ما يحيط به من موجودات، فالهواء الذي يتنفسه، والماء الذي يشربه، والأرض التي يسكن عليها

---

[1] ابن منظور (لسان العرب)، بيروت، 1968، مادة باء، (39/1).

[2] سورة العنكبوت، الآية: (58).

[3] سورة الأعراف، الآية: (74).

ويزرعها، وما يحيط به من كائنات حية أو من جماد هي عناصر البيئة التي يعيش فيها والتي تمثل الإطار الذي يمارس فيه حياته ونشاطاته المختلفة[1]، وعرفت أيضاً بأنها (مجموعة العوامل البيولوجية والكيميائية والطبيعيـــة والجغرافيـــة والمناخيـــة المحيطة بالإنسان والمحيطة بالمساحات التي يقطنها والتي في الوقت نفسه تمثل أهم العوامل المحددة للسلوك الإنساني والمؤثرة على النظم الحياتية بأشكالها كافـــة) [2]. في حين عرفها آخرون بأنها: (عبارة عن مصطلح عام غير محدد وهي عبارة عن الإطار الذي يعيش فيه الإنسان مستمداً منه متطلباته الحياتية الأساسية، متفاعلاً معه بقدر إمكانياته ومتفاعلاً مع غيره من بني البشر الذي يشاركونه الحيـــاة فـــي هـــذا الإطار) [3].

**ثالثاً: المفهوم القانوني للبيئة:**

عرفت المادة (2/ف4) من قانون حماية البيئة العراقي رقم 3 لســـنة 1997 المعدل[4] البيئة بأنها: (المحيط بجميع عناصره الذي تعيش فيه الكائنات الحية)، أما المشرع المصري فقد عرف البيئة استناداً للمادة (1/ف1) من قانون حماية البيئـــة المصري رقم (4) لسنة 1994 بأنها: (المحيط الحيوي الذي يشمل الكائنات الحيـــة وما يحتويه من مواد وما يحيط بها من هواء وماء وتربة وما يقيمه الإنســـان مـــن منشآت). أما المشرع الأردني فقد عرف البيئة بقانون حماية البيئة الأردنـــي رقـــم (52) لسنة 2006 بأنها: (المحيط الذي يشمل الكائنات الحية وغيـــر الحيـــة ومـــا يحتويه من مواد وما يحيط به من هواء وماء وتربة وتفاعلات أي منها وما يقيمـــه الإنسان من منشآت فيه)، وقد جاء القانون السوري رقم (50) لسنة 2002 والخاص

---

[1] د. احمد مدحت إسلام (التلوث مشكلة العصر)، سلسلة عالم المعرفة، العدد 152، 1990، ص9.

[2] د. كمال رزيق (دور الدولة في حماية البيئة)، منشور على شبكة الانترنيت www.bbekhti.online.Fr

[3] د. علي حسن موسى (التلوث البيئي)، دار الفكر، دمشق، 2000، ص18.

[4] عدل بالقانون رقم (37) لسنة 2008 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد(4092) بتاريخ 2008/10/20.

بحماية البيئة بتعريفها: (المحيط الذي تعيش فيه الأحياء من إنسان وحيوان ونبات، ويشمل الماء والهواء والأرض وما يؤثر على ذلك المحيط)[1].

من خلال ما تقدم من تعاريف يلاحظ أنها تتفق من حيث المعنى في أن البيئة تشتمل على جميع الكائنات الحية وغير الحية وما يحيط من حولها من هواء وماء وتربة والتداخل والتفاعل فيما بينها.

وتأتي أهمية البيئة لما تقدمه للإنسان ولغيره من الكائنات الحية أسباباً للحياة ولهذا فقد حاول الإنسان جاهداً أن يستفيد من كل ما تقدمه له بيئته من خلال استغلال مواردها الطبيعية واستنزاف هذه الموارد لدرجة الإضرار بها وخاصة مع تزايد المعرفة والتقدم وظهور الأنشطة المختلفة الصناعية منها والعملية، فأخذت انجازاته تنمو وتتزايد في مختلف المجالات وظهرت الكثير من الاختراعات التي أخذت تؤثر على البيئة وتحد من قدرتها على الاستمرار والعطاء وتحول دون إمكانية الإيفاء بمطالبه هذا من جانب ومن جانب آخر فقد لعبت الحروب دوراً كبيراً في خلق التأثير ذاته لان اغلبها كانت تهدف إلى الاستيلاء على الموارد الطبيعية للدولة المحتلة[2].

## المطلب الثاني

## تعريف التلوث البيئي Environmental Pollution

لا يمثل التلوث الخطر الوحيد الذي يهدد البيئة الإنسانية وإنما يشكل الخطر الأهم، لذا فان مسألة تحديد فكرة التلوث يعد أمراً جوهرياً لمشكلة التلوث وعليه سيتم تعريف التلوث لغةً واصطلاحاً ثم نبين بعد ذلك المفهوم القانوني للتلوث وكما يأتي:

---

[1] المادة (1) من الباب الأول – تعريفات من القانون السوري رقم 50 لسنة 2002.

[2] د. محمد عرفة (الأهمية الاقتصادية للضريبة البيئية)، مقال منشور على شبكة الانترنيت على موقع صحيفة الاقتصادية الالكترونية www.aleqt.com، عدد (5030)، بتاريخ 20 يوليو 2007.

**أولاً: التلوث لغةً:**

للتلوث في اللغة معانٍ عدة منها[1]:

1. الاختلاط: ويراد به خلط الشيء بالشيء من غير جنسه فيقال: لوث الماء.
2. التلطخ: فيقال لوث الثوب بالطين أو العجين أي لطخه به.

**ثانياً: التلوث اصطلاحاً:**

يعرف التلوث اصطلاحاً بأنه: (كل ضرر ينشأ عن فعاليات الأنشطة الاقتصادية نتيجة استخدامها لموارد الماء والهواء والتربة المتمثلة بالموارد الطبيعية وما يتعلق بالإنسان والحيوان والنبات وذلك ما يأتي نتيجة فضلات الإنتاج والاستهلاك) [2].

فهو ينتج عن قيام الإنسان بصورة مباشرة أو غير مباشرة بإضافة عنصر غير موجود في النظام البيئي مثلاً مادة أو طاقة فيزيائية أو كيميائية أو بايولوجية أو يقلل من وجود احد عناصره بشكل يؤدي إلى عدم استطاعة قبوله في النظام البيئي مما يحدث خللاً فيه يؤدي إلى إزعاج أو تشويه للبيئة، وهذا يترتب عليه الأثر الضار الذي يمكن أن يمس صحة الإنسان أو الموارد البايولوجية أو الأنظمة البيئية بشكل يضر بالاستخدام المشروع للبيئة[3]، وتعد مشكلة التلوث البيئي من أهم مشاكل الإنسان مع البيئة وتنعكس بشكل حاد على حركة الاستثمار والتنمية في

---

(1) ابن منظور (لسان العرب)، مادة لوث (535/5).

(2) أياد بشير عبد القادر الجلبي (التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية)، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، 2003، ص72.

(3) وخير مثال على ذلك الكميات الهائلة من المخلفات المسببة لتلوث الهواء والماء وتحمل الاقتصاد السوري تكاليف سنوية نتيجة تدهور الوضع البيئي تتراوح بين (29-32) مليار ليرة سورية عام 1997 وارتفعت هذه التكلفة عام 2005 إلى ما يتراوح بين (46-54) مليار ليرة سورية. عبير ناعسة، د. عصام خوري (النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي)، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية)، المجلد 29، العدد (1)، 2007، ص3.

الدولة كما تضر بكفاءة العملية الإنتاجية، وتؤدي إلى ضعف كفاءة الموارد وزيادة تكاليف العناية بها وحمايتها من إضرار التلوث البيئي.

**ثالثاً: المفهوم القانوني للتلوث:**

فقد عرف القانون العراقي الخاص بحماية البيئة تلوث البيئة بأنها: (وجود أي الملوثات المؤثرة في البيئة بكمية أو تركيز أو صفة غير طبيعية تؤدي بطريق مباشر أو غير مباشر إلى الإضرار بالإنسان أو الكائنات الحية الأخرى أو البيئة التي توجد فيها)[1]. وقد حدد المشرع العراقي بالفقرة الخامسة من المادة ذاتها ماهية تلوثات البيئة حيث نص على أنها: (أية مواد صلبة أو سائلة أو غازية وضوضاء أو إشعاعات أو حرارة أو وهج أو أي اهتزازات وما شابهها، أو عوامل إحيائية تؤدي بطريق مباشر أو غير مباشر إلى تلوث البيئة).

أما المشرع المصري فقد عرفه بالمادة (1/ف7) من قانون حماية البيئة المصري رقم (4) لسنة 1994 بأنه: (أي تغيير في خواص البيئة مما قد يؤدي بطريق مباشر أو غير مباشر في الإضرار بالكائنات الحية أو المنشآت أو يؤثر على ممارسة الإنسان لحياته الطبيعية...الخ) كما أشارت الفقرة الثامنة من المادة ذاتها ماهية تدهور البيئة على أنها: (التأثير على البيئة بما يقلل من قيمتها أو يشوه من طبيعتها البيئية أو يستنزف مواردها أو يضر بالكائنات الحية أو بالآثار).

كما وعرف القانون الأردني لحماية البيئة التلوث بأنه: (أي تغيير في عناصر البيئة مما قد يؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى الإضرار بالبيئة أو يؤثر سلباً على عناصرها أو يؤثر على ممارسة الإنسان بحياته الطبيعية أو ما يخل بالتوازن الطبيعي)[2]، وقد أضاف القانون الأردني لفظة التدهور لتضيف على معنى التأثير على البيئة نحو تقليل قيمتها أو التشويه لطبيعتها أو استنزاف مواردها أو

---

[1] المادة (2/ف6) من قانون حماية وتحسين البيئة، رقم (3)، لسنة 1997 المعدل.

[2] المادة (2) من قانون حماية البيئة الأردني رقم (52) لسنة 2006.

الإضرار بالكائنات الحية أو الآثار، وبالاتجاه ذاته سلك المشرع السوري عندما حاول الإحاطة بالعوامل المؤثرة كافة والمؤدية إلى تلويث البيئة نحو تغييرها كماً أو كيفاً في صفات البيئة الفيزيائية أو الكيميائية أو الحيوية لتهدد حياة الإنسان، وفي إطار التنظيم الدولي نجد أن التلوث قد نظمته مبادئ مونتريال التوجيهية لحماية البيئة البحرية من التلوث من مصادر بالبر عندما نصت على ذلك من خلال: (قيام الإنسان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بإدخال مواد أو طاقة في البيئة البحرية والأخطار على الصحة البشرية وتعويق الأنشطة البحرية)[1].

من خلال ما تقدم يتضح بان هناك أنواع للتلوث البيئي يشتمل على مجموعتين رئيسيتين هما[2]:

**أولاً:** التلوث المادي: ويشمل (تلوث الهواء والماء والتربة).

**ثانياً:** التلوث غير المادي: ويشمل (الضوضاء والتلوث الأخلاقي والفكري... الخ).

فتلوث الهواء يقصد به كل تغيير في خصائص أو مواصفات الهواء الطبيعي يترتب عليه خطر على صحة الإنسان والبيئة سواء أكان هذا التلوث ناتج عن عوامل طبيعية أو نشاط إنساني[3]. أما تلوث الماء فيقصد به إدخال أي مادة أو طاقة في البيئة بطريقة إرادية أو غير إرادية مباشرة أو غير مباشرة ينتج عنه

(1) ينظر: المادة (1/ ف أ) من مبادئ مونتريال التوجيهية، الاتفاقيات الدولية والإقليمية عن البيئة، برنامج الأمم المتحدة، المكتب الإقليمي لغرب أسيا، ج1، بت، ص26.

(2) محمد السيد ارناؤوط (طعام الإنسان وشرابه بين الطب والقران والسنة)، المكتب الثقافي للنشر والتوزيع، مصر، 1990، ص ص (222-224).

(3) تعد ظاهرة الاحتباس الحراري أهم واخطر صور التلوث الهوائي فهي تشكل اكبر التحديات التي يواجهها كوكب الأرض ويقصد بها ارتفاع درجة حرارة الأرض نتيجة احتباس الغازات المتزايدة الناتجة عن النشاط الاقتصادي للإنسان الأمر الذي يؤدي إلى تغير الصفات المناخية لها بشكل سيء. د. عدنان هزاع البياتي (غازات التدفئة وظاهرة الاحتباس الحراري)، مجلة أخبار الصناعة والنفط، مجلة شهرية تصدر عن وزارة الطاقة (الإمارات العربية المتحدة)، عدد 425، السنة 37، شباط 2006، ص27.

ضرر يصيب المواد الحية أو غير الحية أو يهدد صحة الإنسان أو يفسد الأنشطة المائية بما في ذلك الأسماك والأنشطة السياحية أو يفسد صلاحية مياه البحر للاستعمال أو ينقص من التمتع بها أو يغير من خواصها[1].

أما تلوث التربة فيقصد به كل ما يصيب التربة من تغير في خواصها الطبيعية بسبب دخول بعض المواد إلى تركيبها كالمواد الكيميائية الناتجة عن استخدام المبيدات والمخصبات لغرض زيادة الإنتاج الزراعي فضلاً عن استعمال التربة نفسها بجعلها مكاناً لطرح النفايات أو دفنها وخاصة تلك المشعة منها، كذلك عملية قطع الأشجار وإزالة الغابات التي تعتبر الغطاء النباتي في الأرض ووسيلة لتوفير التوازن الطبيعي للحياة[2]. وقد أثبتت الأبحاث إن الإسراف في استخدام المبيدات الحشرية المنزلية يؤدي إلى نتائج ضارة وخطيرة بالإنسان تفوق الإضرار التي تسببها تلك الحشرات، كذلك فان التلوث بتدخين السجائر يفسد البيئة المحيطة بالإنسان المدخن كما يفسد جسد المدخن ومن يخالطه[3]، كما جاء في تقرير لمنظمة الصحة العالمية صدر مؤخراً عام (2007) إن أكثر من ثلاثة ملايين طفل دون الخامسة يموت في كل عام لأسباب وظروف تتعلق بالبيئة[4]، وان قضايا البيئة قد أصبح ميداناً جديداً للصراع بين دول الشمال (المتقدمة) ودول الجنوب (النامية أو المتخلفة) فبالرغم من أن الدول المتقدمة هي الأكثر خطورة على البيئة من النامية

---

(1) يعد تلوث المياه في دول أسيا السبب الرئيس في انتشار الكثير من الأمراض المزمنة إذ لوحظ انتشار أمراض السرطان في القرى الصينية التي تعتمد في شربها على مياه الأنهار فحوالي 90% من الأنهار التي تمر عبر المدن الصينية ملوثة بشكل حاد وقرابة 300 مليون شخص في أنحاء البلد لا يحصلون على مياه نقية مما دفع الحكومة الصينية إلى إطلاق حملة تحت اسم (مياه نظيفة للشعب). ينظر: خالد عدنان لبابيدي (التلوث البيئي وأخطاره المتزايدة... هاجس بيئي لا يتوقف)، مجلة أخبار النفط والصناعة، العدد 438، السنة 38، آذار 2007، ص18.

(2) د. أياد بشير عبد القادر الجلبي، مصدر سابق، ص ص 82-83.

(3) محمد السيد ارناؤوط (الإنسان وتلوث البيئة)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، بت، ص ص 34-41.

(4) http://www.beeaty.tv/index.cfm?method=home=con&contentID=3396.

إلا أنها تقع المسؤولية على عاتق الدول الأخيرة[1]، وقد ازداد الأمر سوءاً من قبـل الشركات متعددة الجنسيات عن تلويث البيئة في الدول النامية التـي أناطـت بهـا اضعف حلقات سلسلة الإنتاج الصناعي في إطار عولمة الإنتاج وإعادة هيكلة قطاع الصناعة في الاقتصاد العالمي، وهكذا فقد تخطت الأزمة البيئية في الشمال حدودها في ظل العولمة والاعتماد المتبادل وأصبحت أزمة كونية عالمية تمـس البشـرية قاطبة في حاضرها ومستقبلها وفي شمال الكرة الأرضـية وجنوبهـا علـى حـد سواء[2].

---

(1) تستهلك الدول المتقدمة الطاقة بمعدلات خيالية فقد بلغ معدل استهلاك الـ(20%) من أغنى دول العالم حوالي (85%) من الاستهلاك العالمي للخشب وحوالي (75%) من الصلب وحوالي (70%) من الطاقة، فضلاً عن أن سكانها يمثل حوالي (11%) من إجمالي سكان العالم كانت مسؤولة عن إطلاق أكثر من (90%) من غازات الاحتباس الحراري في الهواء. ينظر: د. منى قاسم (التلوث البيئي والتنمية الاقتصادية)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1999، ص64.

(2) عصام عبد القادر الشهابي (ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص359 وما بعدها.

# المبحث الثاني
# التعريف بالضريبة على التلوث البيئي

مما لا شك فيه أن مسألة تحديد مفهوم للضريبة على التلوث البيئي يعد من المسائل الهامة سيما توضيح العلاقة ما بين الضريبة والتلوث البيئي لذا ولأجل التعريف بالموضوع بشكل واسع لابد من تعريف الضريبة على التلوث البيئي وذكر خصائصها ثم نبين الأساس القانوني لها فضلاً عن تقديرها وصورها وحسب المطالب الآتية:

**المطلب الأول:** تعريف الضريبة على التلوث البيئي.

**المطلب الثاني:** الأساس القانوني لها.

**المطلب الثالث:** تقدير الضريبة على التلوث البيئي.

**المطلب الرابع:** صور الضريبة البيئية.

## المطلب الأول
## تعريف الضريبة على التلوث البيئي

لغرض تعريف الضريبة على التلوث البيئي لابد من تحديد تعريف لها ومن ثم بيان لأهم الخصائص التي تتمتع بها هذه الضريبة وهذا ما سنتناوله تباعاً وكما يأتي:

**أولاً: تعريف الضريبة على التلوث البيئي**

ترجع فكرة هذه الضريبة إلى ما كتبه الاقتصادي الشهير بيجو (Pigou) في مؤلفه (اقتصاديات الرفاهية) لدرجة ارتبطت معها الضريبة البيئية أو ضريبة التلوث باسمه Pigouvian Tax[1].

---

(1) Michael P. Deveraux. The Economices of tax policy, Oxford University Press, Inc, New York, 1996, pp216-220.

وضريبة بيجو عبارة عن ضريبة مفروضة على كل وحدة من الناتج المسبب للتلوث بمقدار يعادل التكلفة الحدية الناجمة عن المستوى الأمثل للتلـوث[1]، وقـد عرفها البعض بأنها: (تلك الضريبة التي تفرض على المنشآت الصناعية أو نحوها التي تنتج منتجاً غير صديق للبيئة أو تستخدم آلات أو معدات ملوثة للبيئة وتستخدم في إزالة التلوث وأضراره)[2]، وعرفت أيضاً بأنها: (إلزام الممول جبـراً وبصـفة نهائية وبدون مقابل بدفع مبلغ نقدي محدد للدولة بقصد حماية البيئـة)[3]، وكـذلك عرفت بأنها: (مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة جبراً وبصفة نهائية مسـاهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة المتعلقة بحماية البيئة الطبيعية من الملوثات)[4].

أن الضريبة وبهذا المعنى يتلائم وغرض أي ضريبة أخرى (تحقيق منفعـة عامة) وذلك على اعتبار أن المحافظة على البيئة الطبيعية إنما يندرج تحت إطـار المفهوم الواسع للمنفعة العامة ويعد تكلفة اجتماعية يقـع ضـمن إطـار الأعبـاء والتكاليف العامة التي يجب أن يتساوى في تحملها أفراد المجتمع كافة كل بحسـب مقدرته على الدفع، مساهمة منهم في تكاليف حماية البيئة من التلوث أو إصلاحها إذ أن التلوث البيئي من جملة الأعباء العامة[5].

---

(1) ينظر: د. المرسي السيد حجازي (النظم والقضايا الضريبية المعاصرة)، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004، ص367.

(2) د. مجدي السيد احمد ترك (دور الضرائب في مكافحة التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها)، المؤتمر الضريبي الثاني عشر، فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، 18-23 يونيه، 2007، ص38.

(3) د. محمد عرفة، مصدر سابق، ص2.

(4) عصام عبد القادر الشهابي، مصدر سابق، ص363.

(5) ينظر: د. السيد عطية عبد الواحد (الضريبة البيئية – ماهيتها، أنواعها، آثارها، بعض التجارب الدولية في تطبيقها، مدى إمكانية تطبيقها في مصر)، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، السنة الثالثة والأربعون، يناير، 2001، ص10.

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل أن مفهوم الضريبة على التلوث البيئي يندرج تحت المفهوم العام للضريبة؟ للإجابة على هذا السؤال لابد من الرجوع إلى مبدأ أو قاعدة شمول الموازنة العامة للدولة والذي يعني أن تكون الموازنة العامة شاملة للنفقات العامة والإيرادات العامة فلا يتم خصم لنفقات أية مؤسسة أو مصلحة عامة من إيراداتها وان لا يخصص أي نوع من الإيرادات بذاته لأوجه معينة من أوجه الإنفاق أي انه لا يجوز تخصيص إيراد معين لإنفاق معين فالإيرادات تمثل وحدة واحدة تصب بكاملها في الموازنة العامة وتوجه عن طريقها لتمويل الإنفاق الحكومي بكامله دونما تمييز لإنفاق دون آخر[1]، وهذا بدوره يتناقض مع مفهوم الضريبة على التلوث البيئي الذي يعد اقتطاع مالي مقابل الانتفاع بالموارد البيئية ويخصص من اجل حماية البيئة وتحسينها وكذلك فان من خصائص الضريبة هو عدم وجود المقابل وفي الضريبة على التلوث البيئي يوجد مقابل هو تحسين البيئة ولو أن المقابل يظهر بشكل غير مباشر وعليه فان مفهوم أو مصطلح الضريبة لا ينطبق على التلوث البيئي وإنما يمكن أن يعد من قبيل الرسوم العامة، ولكن التطورات الحديثة قد قادت إلى استحداث فرائض مالية لغرض معين قد تعود بمنفعة خاصة على دافعيها[2]، ومن أمثال ذلك التأمين الاجتماعي وضرائب البنزين Gasoline Tax فما هو حكم مثل هذه الفرائض؟

يرى البعض[3] بأنها تعد من أشباه الضرائب فهي ليست ضرائب بالكامل لاحتوائها على عنصر التخصيص أي تخصيص ضريبة معينة لنفقة معينة ولوجود عنصر المقابل وهو ما لا يجوز عندهم في الضريبة ولان شبه الضريبة لا تخضع

---

(1) ينظر: د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، وزارة التعليم العالي والبحث العلي، جامعة الموصل، 2002، ص585 وما بعدها.

(2) د. رياض الشيخ (المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص22.

(3) ينظر: د. نور الله نور الله (محاضرات في المالية العامة وتشريعات الضرائب)، دمشق، 1966، ص ص78-79.

في جبايتها إلى الأحكام المطبقة على موارد الدولة ويترتب على ذلك عدم دخولها في موازنة الدولة. ويؤكد ذلك الدكتور (رفعت المحجوب) ويشير إلى أن بعض الاقتصاديين يطلق على مثل هذه الفرائض الأعباء شبه الضريبية وهي التي تخصص بقرار فرضها لتمويل نفقة معينة[1]، أما الدكتور (منيس اسعد عبد الملك) فقد أطلق عليها الفرائض شبه الضريبية لان هذه الاقتطاعات ذات طبيعة مشتركة فهي تشبه الرسم والضريبة في الوقت ذاته فتشبه الرسم لأنها تخصص حصيلتها لتمويل نفقة معينة ولان المنتفعين منها هم المكلفون بها وهي تشبه الضريبة نظراً لالزاميتها ولعدم وجود تناسب بين ما يدفع كاشتراكات في حالة التأمينات الاجتماعية وبين المزايا التي يحصل عليها المنتفعون من نظام التأمينات الاجتماعية[2].

أما غالبية الكتاب المحدثين فيرون أن تلك الفرائض وخاصة منها اشتراكات التأمين الاجتماعي ضرائب لا تختلف عن بقية الضرائب[3]، ويذهب الدكتور (رياض الشيخ) إلى انه قد تفرض ضريبة لغرض معين قد يعود بمنفعة خاصة على دافعي الضريبة ومع ذلك فهي لا تعني وجود المقابل في حالة الضريبة ذلك لان المنافع لا يحصل عليها العامل إلا في ظروف معينة ان تعرض للبطالة أو الإصابة مثلاً في التأمينات الاجتماعية، فالعامل الذي لا يتعرض للمخاطر لا يحصل على شيء في حين يدفع اشتراكات التأمين الاجتماعي طوال فترة عمالته فضلاً عن تلك

---

(1) د. رفعت المحجوب (المالية العامة – الكتاب الثاني – الإيرادات العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص ص247-248.

(2) د. منيس اسعد عبد الملك (اقتصاديات المالية العامة)، مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971، ص ص218-219.

(3) ينظر على سبيل المثال:

- Shultz & Harris "American public finance", New York, 1965, p283.
- Nicolas Kaldor "The cost of social security", London, 1944, Alant peacock "Economic of National Insurance", London, 1952,pp22-46.
- Ursuls Hicks "The Terminology of Tax", Economic Journal,Vol.Lvl,1964.

المبالغ التي يحصل عليها العامل قد تفوق أو تقل عن اشتراكاته ولهذا فتستبعد أن يكون المقابل في حالة الضريبة الخاصة بالتأمين الاجتماعي وهي لا تتعدى كونها مساهمة العاملين في توفير الموارد للدولة لتمكنها من تحقيق أغراضها الاقتصادية والاجتماعية ومن بين تلك الأغراض ضمان حد أدنى من الدخل لكل فرد أثناء تعطله عن العمل لسبب أو لآخر[1]. ويؤكد الدكتور (حسين خلاف) إلى انه يعد من قبيل الضرائب تلك الفرائض التي تخصص حصيلتها قانوناً لتمويل أنواع معينة من النفقات وذلك كما لو فرضت على تملك السيارات أو استعمالها وخصصت حصيلتها لإصلاح الطرق وصيانتها[2]. ويذهب الأستاذ (Taylor) إلى أن تعريف Sellgman للضريبة بأنها مساهمات إجبارية من الأفراد إلى الدولة لتحقيق المصلحة العامة دون تقديم مقابل معين للأفراد، لم يعد من الممكن الأخذ به بصورته المطلقة في التطورات الحديثة التي تعرضت لها الأنظمة المالية ولذا يقترح إعادة صياغة للتعريف السابق باستبدال عبارة With out reference بعبارة With little reference حيث يمكن خلال ذلك إعطاءنا تعريف للضريبة يتسم بالمرونة وبقدر معين من الاستثناءات[3]، وعليه ومن خلال الآراء السابقة يمكن إطلاق تسمية الضرائب على التلوث البيئي أسوة بالضرائب أو أشباه الضرائب كما يسميها البعض كالضرائب على البنزين والتأمينات الاجتماعية.

---

(1) ينظر: د. رياض الشيخ، مصدر سابق، ص32.

(2) د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص12.

(3) Taylor P. "Economic of public finance", 3rd ed., Indian Edition, 1970, p282.

لمزيد من التفصيل حول هذه الآراء ينظر: د. عادل فليح العلي، ود.طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989، ص ص43-44.

**ثانياً: خصائص الضريبة على التلوث البيئي**

تمتاز الضرائب على التلوث البيئي بجملة من الخصائص وهي كما يأتي[1]:

1. إنها ضريبة نسبية السعر: حيث تتحدد الضريبة كنسبة من قيمة أو كمية التلوث الذي يحدثه كل مشروع ومن ثم فان كل منشأة ستتحمل بأعباء تتناسب مع التلوث الذي ينجم عن نشاطها.
2. إنها ضريبة مباشرة من حيث المبدأ: تستهدف أن يتحملها من يحدث التلوث غير ان الواقع يشير إلى أن هذه الضريبة يتم نقل عبؤها إلى المستهلك لسلع وخدمات هذا المشروع.
3. إنها ضريبة محفزة لمنع التلوث: حيث يفاضل أصحاب المشروع بين دفع الضريبة أو دفع تكاليف إزالة التلوث، ويختار إزالة التلوث طالما كانت الضريبة أعلى.
4. إن توزيع حصيلة الضريبة على ضحايا التلوث بأخذ احد الشكلين:

أ- إما التوزيع الصريح لكل الأفراد المعرضين لتلوث البيئة في المواقع المختلفة.

ب- أو التوزيع الضمني عن طريق زيادة الإنفاق العام المقرر في هذه المواقع بقيمة هذه الحصيلة الضريبية.

[1] د.مجدي السيد احمد ترك، مصدر سابق، ص ص 38-39.

## المطلب الثاني

## الأساس القانوني لفرض الضريبة على التلوث البيئي

يوجد هناك اتجاهان حول الأساس القانوني لفرض الضريبة علـــى التلـــوث البيئي وهما كما يأتي:

**أولاً: مبدأ الملوث يدفع Pays Principles Polluter (P.P.P):**

ظهر هذا المبدأ لأول مرة في إطار منظمة التعـــاون والتنميـــة الاقتصـــادية O.E.C.D عام 1972[1] كمبدأ للسياســـات البيئيـــة Environmental Policies يهدف إلى تشجيع الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد الطبيعية التي تحتويها البيئـــة وكمبدأ اقتصادي يرمي إلى تحمل الملوث تكاليف منع ومكافحة التلوث كي تكـــون البيئة في حالة مقبولة ولقد تطور المبدأ في التسعينات من القرن الماضـــي ليصـــبح

---

[1] ومما تجدر الإشارة به، إن الفقه الإسلامي اخذ منذ زمن بعيد بمبدأ مماثل بالتطبيق لقاعدة الضرر يزال، ومبدأ لا ضرر ولا ضرار، الأمر الذي أكده شيخ الإسلام (ابن تيمية) في فتوى صادرة عنه، وذلك عندما سئل عن (سفينة غرقت في البحر وقد كان فيها جرار زيت حار، ثم أن أهل القرية تعاونوا على المركب حتى أخرجوها إلى البر وقلبوها، فطفى الزيت على وجه الماء، وبقى رائجاً مع الماء، ثم أن أهل القرية جاؤوا إلى البر فوجدوا الزيت على الماء، فجمع كل واحد منهم ما قدر عليه، والمركب قريبة منهم فهذا الزيت حلال أم حرام؟ أجاب بان الذين جمعوا الزيت على وجه الماء قد خلصوا مال المعصوم من التلف، ولهم أجرة المثل، والزيت لصاحبه،...الخ). الأمر الذي يستنبط منه:

1. إن تكلفة مكافحة التلوث تكون على عاتق من صدر عنه أو تسبب فيه، وهو ما يتطابق مع مبدأ الملوث يدفع، الثابت في فقه القانون الدولي العام ويمكن مقياس ذلك على ما يحدث لتلوث البحار بسبب تلوث البترول أو المواد المشعة أو الذرية أو نفايات ومخلفات المصانع أو غيرها.
2. إن الشيء يكون ملوثاً لصاحبه حتى ولو فقد في البحر فانه يظل ملكاً لصاحبه لأنه بمثابة اللقطة وبالتالي يجب أن يطبق عليه ما هو مطبق بشأنها.

يراجع: د. احمد أبو الوفا (كتاب الإعلام بقواعد القانون الدولي والعلاقات الدولية في شريعة الإسلام)، ج8، (نظرية الضمان أو المسؤولية الدولية في الشريعة الإسلامية)، الطبعة الأولى، 1421هـ – 2001م، دار النهضة العربية، ص ص184–187. مشار إليه في: د.اشرف عرفات أبو حجازة (مبدأ الملوث يدفع)، دار النهضة العربية، 1427هـ–2006م، ص11، هامش رقم 2.

مبدأً قانونياً معترفاً به عالمياً،وعليه يمكن تعريفه بأنه ثمة تكاليف يتعين أن يدفعها الملوث لكي تظل البيئة في حالة مقبولة، أما منظمة التعاون والأمن الأوربية فقد عرفت الملوث بأنه كل من يتسبب بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إحداث ضرر للبيئة أو انه يخلق ظروف تؤدي إلى هذا الضرر[1].

ويقابل مبدأ (الملوث يدفع) القاعدة الفقهية (الغنم بالعزم) لكون الشخص يمارس نشاطاً ملوثاً للبيئة يغتنم منه ربحاً وبالمقابل يسبب تلوث للبيئة أو ضرراً للغير وهذا الأمر يتطلب أن يسهم في تحمل نفقات التلوث عن طريق دفع الضريبة دون النظر إلى توافر عنصر الخطأ المعروف في القانون المدني[2].

**ثانياً: المسؤولية التقصيرية:**

وهي المسؤولية المعروفة في القانون المدني فيذهب القائلين بهذا الاتجاه بان الأساس القانوني للضريبة على التلوث البيئي يكمن في التعويض المالي الذي يترتب على نهوض مسؤولية الملوث عن الضرر الذي أصاب البيئة بالضرر جراء نشاطه، فأي كان شكل التلوث هو الذي يمثل الضرر الذي أصاب البيئة بعناصره المختلفة (الماء، الهواء، التربة) أو بالغير كالإصابات والأمراض الخطيرة التي تنشأ عن هذا التلوث[3]. وان هذا الأمر لا يقتصر على الشخص الملوث ذاته وإنما يمتد لمن هم في رعايته أو رقابته كالعاملين في المصانع والشركات، أو ما يوجد تحت سيطرته من حيوانات أو نباتات أو أشياء غير حية أخرى، كالضجيج الذي تصدره المكائن والمولدات الكهربائية أو ما يلقى في الأنهار من فضلات أو ما يدفن منها

---

(1) ينظر: وناس يحيى (الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بالقايد تلسمان، الجزائر،2007، منشورة على شبكة الانترنيت على العنوان www.minshawi.com، ص75.

(2) د. كمال رزيق، مصدر سابق، ص101.

(3) المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

في غير أماكنه المخصصة أو ما تسببه الحيوانات المملوكة لأحد الأشخاص من إزعاج وروائح كريهة تعكر صفو المناطق السكنية[1].

وينظر القائلين بهذه الفكرة من خلال نظرية المسؤولية المادية التي تقوم على عنصر الضرر وحده دون عنصر الخطأ وذلك لان عنصر الخطأ يتطلب التمييز والإدراك لدى مرتكب الفعل الضار وهذا العنصر لا يمكن تصوره في حالة الضريبة البيئية بالرغم من أن المسؤولية التقصيرية تقوم على ثلاثة عناصر هي (الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما) [2]. ويعد هذا الاتجاه مقبولاً لدى البعض إلا أن هناك من ينتقده ويكتفي بالأخذ بمبدأ (الملوث يدفع) للأسباب الآتية[3]:

1. أن مبدأ (الملوث يدفع) يعد خلافاً لفكرة المسؤولية التقصيرية بمفهومها العام فهو لا يبحث عن الخطأ ولا حتى عن الضرر بينما أعمال المسؤولية المادية تبحث عن الضرر فقط وهذا بدوره مخالف للنظرية بمفهومها العام.
2. إن إثبات هذا المبدأ لا يتطلب أية مسؤولية مدنية أو جزائية وإنما يتمثل باقتطاع مالي لمكافحة التلوث.
3. إن قواعد المسؤولية تتطلب إجراءات طويلة لكشف المسؤول عن التلوث واثبات ذلك بخلاف مبدأ (الملوث يدفع) فان إجراءاته اقل وأسرع.

---

(1) وهذا بدوره يتفق مع ما جاء من تعريف القانون المدني للمسؤولية التقصيرية بأنها: (التزام الشخص بتعويض الضرر الناشئ عن فعله الشخصي أو فعل من هم تحت رعايته أو رقابته من الأشخاص والأتباع أو تحت سيطرته الفعلية من حيوان أو نبات أو أشياء غير حية ضمن الحدود التي يرسمها القانون). د. عبد المجيد الحكيم، د. عبد الباقي البكري، أ.م. محمد طه البشير (الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي)، ج1، مصادر الالتزام، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 1990، ص198.

(2) المصدر نفسه، ص212.

(3) وناس يحيى، مصدر سابق، ص ص 75-76.

من خلال ما تقدم نحن مع الاتجاه الأول مبدأ (الملوث يدفع) كأساس لفرض الضريبة على التلوث البيئي لكونها اقرب إلى نظرية التضامن الاجتماعي المعروفة في الفقه الضريبي والتي تقوم على أن الدولة لها حق فرض الضرائب بما لها من سيادة على الأفراد، وبحقها في وجوب الطاعة ويترتب على ذلك إن الضريبة تفرض على المكلف بقدر ما يحتمل وليس بقدر المنفعة التي تعود عليه، بل وان بعض الأفراد يدفعون الضرائب بالرغم من أنهم لا يتمتعون بأية منفعة تعود إليهم من النفقات العامة وقد شبه البعض حق الدولة بفرض الضريبة بالخدمة العسكرية التي تقع على جميع أفراد المجتمع، فمثلما لها هذا الحق في سبيل حماية الوطن فان لها الحق أيضاً بفرض الضرائب والتزام الأفراد بالمساهمة في تمويل الخدمات العامة كل حسب مقدرته التكليفية وذلك لضمان سلامة المجتمع وهذا ما ينسجم مع مبدأ (الملوث يدفع) في الضريبة على التلوث البيئي.

## المطلب الثالث

## تقدير الضريبة على التلوث البيئي

من اجل الإلمام بتقدير الضريبة على التلوث البيئي لابد من معرفة المبررات التي تدعو المشرع الضريبي من الأخذ بها ومعرفة أيضا المعوقات التي تحول دون الأخذ بها وكما يأتي:

## الفرع الأول

## مبررات فرض الضريبة على التلوث البيئي[1]

توجد هناك عدد من الحجج سيقت من اجل فرض الضريبة على التلوث البيئي منها اجتماعية واقتصادية وقانونية وهي كما يأتي:

**أولاً: المبررات الاجتماعية**

إن أهم المبررات الاجتماعية لفرض الضريبة على التلوث البيئي:

1. ضمان بيئة نظيفة لكل شخص في المجتمع والعالم وهذا ما أكدته الشريعة الإسلامية في قوله تعالى: (وَلا تُفْسِدُوا فِي الأَرْضِ بَعْدَ إِصْلاحِهَا ذَلِكُمْ خَيْرٌ لَكُمْ إِنْ كُنتُمْ مُؤْمِنِينَ)[2]، فضلاً عن إن قوانين الدول تؤكد على هذا الاتجاه من خلال ما تقره من نصوص لحماية البيئة وأيضاً الاتفاقيات الدولية[3].
2. إنها إجراء يهدف إلى حماية البيئة حياة الإنسان من خلال توفير الظروف البيئية الخالية من أي مظهر من مظاهر التلوث فكلما كانت البيئة التي يعيش فيها الإنسان نظيفة كلما كانت حياته اقل عرضة لمخاطر التلوث وما يسببه من مشاكل وهذا بدوره يقلل من احتمال إصابته بالأمراض التي تؤذي الإنسان والمجتمع عموماً.

---

(1) زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب (الضريبة البيئية)، بحث منشور في المؤتمر السنوي الثاني (الحماية القانونية للبيئة – الواقع والآفاق)، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 25-26 آذار 2009، ج1، ص282 وما بعدها.

(2) سورة الأعراف، آية: 85.

(3) من أهم هذه الاتفاقيات اتفاقية (كيوتو) التي تم توقيعها عام 1997 والتي تعهدت بموجبها الدول الصناعية بتخفيض معدلات انبعاث غازات الاحتباس الحراري بنسبة (2.5) على الأقل وللمدة بين عامي (2008-2012) لتجنب مخاطر التغير المناخي.

3. أن هذه الضريبة تعد حافزاً للمجتمع ككل للتوجه نحو سلوك بيئي حسن فهي تغرس لدى المجتمع والعالم عموماً ثقافة المحافظة على المحيط الذي تعيش فيه الكائنات الحية[1].
4. إن الأخذ بالضريبة علي التلوث البيئي يمنع أو يقلل استهلاك المواد التي تسبب أضراراً بالصحة العامة والكفاءة بالعمل وهذا بدوره يؤدي إلى رفع المستوى المعاشي في أي دولة لأنه يرفع مستوى الإنتاج والأجور[2].
5. إن العائد من هذه الضريبة يمكن استخدامه في تعويض الضحايا الذين تثبت إصابتهم بالضرر من جراء التلوث البيئي[3].

**ثانياً: المبررات الاقتصادية**

من المبررات التي سيقت لأجل الأخذ بالضريبة على التلوث البيئي من الناحية الاقتصادية هي:

1. قد يؤدي دفع الضرائب على التلوث قيام المنشآت الملوثة للبيئة البحث عن وسيلة تتخلص بها من عبء الضريبة عن طريق الاستثمار طويل الآجل في تكنولوجيا تحسين البيئة أو إحلال تكنولوجيا صناعية جديدة اقل تلوثاً للبيئة[4].
2. وفرة حصيلة هذه الضريبة من خلال مضاعفة الأرباح المتحققة منها إذا تم التحول إليها حيث يعدها البعض وسيلة تغلق بها الدول فجوة عوائدها لكونها تدر عائد ضريبي إضافي فهي تساعد على معالجة مشكلة كبيرة وهي التلوث فضلاً عن تحسن من أداء اقتصاد الدول لان الأرباح

---

(1) د. كمال رزيق، مصدر سابق، ص100.

(2) د. محمد عرفة، مصدر سابق، ص2.

(3) المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

(4) د. مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص41.

المضاعفة تعني بيئة أفضل ووظائف أكثر لإعادة استخدام حصيلة هذه الضرائب[1].

3. يمكن استخدام الإيراد المتحصل من هذه الضريبة في إصلاح ما تفسده مشكلات التلوث، فكلما زاد حجم الإيراد زادت فاعلية الضريبة البيئية في الحد من التلوث البيئي[2].
4. يمكن تبرير الأخذ بهذه الضريبة على أساس تشجيع النشاط المحلي لموارد الطاقة المنتجة محلياً والحد من الاعتماد على الوقود المستورد من الخارج[3].
5. الأخذ بنظام الضريبة البيئية يعد وسيلة لتوفير التمويل المالي للتنوع البيولوجي إذ تستخدم الضريبة لتوفير رأسمال لتمويل المشاريع الخاصة بذلك[4].

---

(1) ومن هذا المنطلق تدرس العديد من الدول الأوربية ومنها فرنسا وايرلندا وسويسرا توسيع نطاق هذه الضرائب بفرض المزيد منها بل اقترح البعض تحولاً تاماً إليها في مراجعة شاملة للسياسة الضريبية في بريطانيا وهذا ما أطلق عليه (التحول الأخضر).

(2) كما يمكن استخدامه لمعالجة التلوث المتنقل (أي التلوث الذي ينتقل من خلال التجارة الدولية) ويتم ذلك من خلال صندوق عالمي توضع فيه حصيلة هذه الضريبة للانفاق منها على معالجة المشاكل البيئية التي تنتج بسبب التجارة بين الدول. د. جلال عبد الفتاح الملاح (التجارة الدولية والبيئة في إطار منظومة عالمية وبعض الاعتبارات للدول النامية) مجلة دراسات اقتصادية (السلسلة العلمية لجمعية الاقتصاد السعودية)، منشور على الانترنيت الموقع www.sea.orq.sa/magazine-num04.php، المجلد الثاني، عدد (4)، 1421هـ، ص33.

(3) د. ناجي التوني (سياسة الإصلاح الضريبي)، بحث منشور على الموقع www.yemennic.ifo ضمن سلسلة إصدارات جسر التنمية الصادرة عن المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ص3.

(4) مذكرة الأمين التنفيذي لمؤتمر الدول الأطراف في الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي، الاجتماع الثامن الخاص بالمادتين (20، 21)، الموارد المالية والآلية المالية، القسم الرابع، منشور على الموقع www.cbd.int/doc/meelings/cop/seavch، ص9.

**ثالثاً: المبررات القانونية**

لتبرير الضريبة على التلوث البيئي من الناحية القانونية ما يأتي:

1. إن الأخذ بنظام الضريبة على التلوث البيئي يعد من مقتضيات العدالة وذلك لإعانة الدول بتحمل تبعات التلوث وذلك لأنه ليس من العدل أن تتحمل الدولة وحدها هذه الأعباء المالية الناتجة عن التلوث.
2. تعد الضريبة على التلوث البيئي وسيلة لإصلاح النظام الضريبي لأنها تعمل على إعادة توزيع العبء الضريبي وليس زيادته من خلال فرض ضرائب على استهلاك الأشكال المتعددة للموارد الطبيعية، وكل ما يعد ملوثاً للبيئة في مقابل تخفيض أنواع الضرائب الأخرى وخاصة تلك التي تشكل عبئاً على عنصري العمل والإنتاج وهذا يتم عن طريق خفض التكاليف التي تلحق (الرواتب، الأجور، التأمينات، ضريبة الدخل) أو استبدال هذه الضرائب بالضريبة على التلوث البيئي وان كان ذلك لا يخلو من الصعوبة لأسباب تتعلق بإجراءاتها المعقدة في تحصيلها.

## الفرع الثاني
## مبررات عدم فرض الضريبة على التلوث البيئي

إن من أهم المبررات التي سيقت في عدم فرض الضريبة على التلوث البيئي هي[1]:

1. إن المنشأة التي ستدفع الضريبة البيئية ستعمل على نقل العبء الضريبي إلى المستهلك النهائي إذا كان السوق يسمح بذلك وإذا كان الطلب على منتوجاته مرناً أو إذا كانت الصناعة اكبر حجماً أو أكثر تنظيماً وغالباً ما

---

[1] د.مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص ص 41-42؛ محسن محمد أمين (التربية والوعي البيئي واثر الضريبة في الحد من التلوث البيئي)، رسالة ماجستير منشورة على الانترنيت، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،2009،ص61. www.google.com

تكون هذه الحالات في الدول الصناعية المتقدمة وهو ما يجعلها تنتقل عبء الضريبة للمستهلك في الدول النامية المستوردة لمنتوجاتها الصناعية.

2. صعوبة قياس الوعاء الخاضع للضريبة حيث تعددت الآراء حول العناصر التي يشملها الوعاء الضريبي فهل هي العناصر الملوثة للبيئة (الانبعاثات والمخلفات التي تلوث البيئة) أم الموارد التي تستخدم كمدخلات في الإنتاج (مصدر تلوث البيئة) أو المنتجات النهائية التي يؤدي استهلاكها لتخفيض جودة البيئة كالمنتجات النفطية.
3. قد يؤدي فرض الضريبة إلى رفع أسعار السلع والمنتوجات مما يؤثر على الموقف التنافسي لها وقد يسبب موجة من الانكماش ويؤثر على معدلات النمو الاقتصادي.

## المطلب الرابع

## صور الضريبة البيئية

يمكن تقسيم الضريبة البيئية إلى نوعين هما:

**أولاً: ضرائب الطاقة**

تتكون هذه الضرائب من نوعين أيضاً هما:

**1. الطاقة التقليدية:**

تمثل هذه الصورة الوقود بصوره المختلفة كالنفط والغاز والكبريت والمواد المشعة والكهرباء التي تمثل المصدر الأساسي للحياة لأنها تعتمد عليها البشرية في العيش والنمو والتقدم، وان اغلب صورها متوفرة ورخيصة كالفحم ومع ذلك فإنها تمتلك الحصة الأكبر من مساهمتها في إحداث عملية التلوث فانبعاثاتها كثيرة وتشكل خطورة على الحياة كغاز ثاني اوكسيد الكربون(1).

---

(1) وهيب عيسى الناصر، حنان مبارك (مصادر الطاقة النظيفة أداة ضرورية لحماية المحيط الحيوي العربي)، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، إدارة برامج العلوم والبحث العلمي، كتاب منشور على شبكة الانترنيت، ص3. www.alecso.org.tn/sit-energy

**2. الطاقة المتجددة:**

تعرف هذه الصورة بالطاقة النظيفة وتتخذ صور عدة[1]:

أ- الطاقة المتجددة التقليدية: تعتمد هذه الطاقة على استعمال مواد الكتلة الحية مثل (مخلفات المحاصيل، الخشب، روث الحيوانات)وهذه الصور كانت شائعة في القرون الوسطى قبل ظهور النفط، إلا أنها ما تزال تستخدم في الوقت الحاضر في جنوب أسيا وأوسط أفريقيا وهذه الطاقة بدون أدنى شك يمكن أن تكون محلاً للضريبة لأنها تنطوي على أثار خطيرة على المجتمع لما تسببه من تلوث.

ب- الطاقة المتجددة الجديدة: تشمل هذه الطاقة الوقود الحيوي وطاقة الرياح والطاقة الشمسية وطاقة المحيطات.

ج- الطاقة المائية (الكهرومائية): وتشمل السدود وانسياب الأنهار.

إن كل من الطاقة المتجددة الجديدة والطاقة المائية هما المقصودتان بمصطلح الطاقة النظيفة لأنهما لا تسببان عملية التلوث لانعدام تأثيراتهما الجانبية كالانبعاثات وغيرها، وحتى ان وجدت فإنها تكون قليلة ولا تؤثر في البيئة ذلك التأثير.

**ثانياً: ضرائب التلوث**

وهي الضرائب التي تفرض على الانبعاثات المقاسة الغازية منها والسائلة باستثناء غاز ثنائي اوكسيد الكربون الذي يندرج ضمن ضرائب الطاقة إضافة إلى النفايات الصلبة والضجيج وتختص هذه الضريبة بالتلوث الذي ينتج عن بعض العمليات التي تسبب تدهوراً للبيئة ومنها[2]:

---

(1) د.هشام الخطيب (مصادر الطاقة المتجددة)، مجلس الطاقة العلمي، بحث منشور على شبكة الانترنيت، ص2. www.oupcorg.org/aenf.papers/eightconf/hisam/20khatib

(2) د. علاء احمد سرحان (استخدام منهج الأدوات الاقتصادية في الإدارة البيئية للنفايات الطبية الخطيرة)، جامعة عين شمس، بحث منشور على شبكة الانترنيت، ص127.

http://publication.ksa.edu.sa/conferences/20/morococonference09/doc.

1. عمليات الانبعاثات للهواء والماء والتربة من ذلك الضجيج الصادر عن الطائرات.
2. عمليات الاستخدام والاستهلاك للموارد الطبيعية، مثل دخول المنتزهات والمحميات الطبيعية.
3. عمليات الإنتاج للمواد التي تسبب التلوث أثناء إنتاجها واستهلاكها كالمبيدات الزراعية.
4. النفايات والمخلفات الناتجة عن العمليات السابقة.

وعليه فان ضرائب التلوث تتخذ صور متعددة ترتبط بطبيعة هذه العمليات منها (ضريبة الانبعاثات، ضريبة الاستخدام، ضريبة الإنتاج، ضريبة النفايات) وتؤخذ على هذه الضريبة أنها[1]:

أ- تعمل على نقل الجزء الأكبر من الضريبة إلى المستهلكين دون الاهتمام بمعالجة النفايات.

ب- تضر بالمنشآت الصغيرة طالما تفرض ضريبة على كل وحدة من وحدات التلوث بغض النظر عن طبيعة وحجم الإنتاج والنشاط الملوث للبيئة، ذلك أن حجم النشاط والإنتاج الملوث للبيئة يختلف بحسب الإمكانيات الاقتصادية التي يترتب عليها اختلاف التقنيات المستخدمة وهذه بدورها تؤثر على البيئة ومستوى التلوث.

من خلال ما تقدم فالسؤال الذي يطرح نفسه: هل أن الضرائب تكفي لوحدها للحد من التلوث البيئي أم هناك حوافز ضريبية يمكن استخدامها للحد من هذا التلوث؟ للإجابة على هذا التساؤل يمكن القول انه يوجد هناك حوافز ضريبية يمكن استخدامها للحد من التلوث البيئي فضلاً عن الضرائب وهي كما يأتي[2]:

---

(1) عبير ناعسة، د.عصام خوري، مصدر سابق، ص72.

(2) د. مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص29 وما بعدها.

**1. الإعفاءات الضريبية:**

تعد الإعفاءات الضريبية من أهم الصور الشائعة للحوافز الضريبية التي تقدمه الدولة كإعانة سالبة لدعم نشاط معين بقصد التخفيف من أعبائه لتطوير نفسه بيئياً وذلك من خلال جلب الآلات والأدوات اللازمة لحماية البيئة ومن الأمثلة التطبيقية على استخدام الإعفاءات الضريبية لمكافحة التلوث البيئي ما جاء في قانون تنظيم الصناعة في تايون من إعفاء 10% من الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل للمنشآت الصناعية إذا تم استخدام الأرباح المحتجزة في أغراض معينة تتضمن شراء آلات ومعدات وأجهزة مكافحة التلوث أو سداد الديون المقترضة لشراء الآلات والمعدات والأجهزة [1].

ومما تجدر الإشارة إليه انه مثلما تعد الإعفاءات الضريبية أداة للحد من التلوث البيئي فانه بالوقت ذاته يؤثر بشكل كبير على الموازنة العامة للدولة وذلك بضياع أو هدر الأموال المخصصة كالإيرادات من الضرائب ولكن ما يقابل هذا النقص في حصيلة الضرائب هو تحسين البيئة من التلوث وهذا بدوره ينعكس بالإيجاب على الموازنة العامة للدولة وذلك بتخفيض الإنفاق العام المخصص في باب مكافحة وإزالة آثار التلوث. وعليه يمكن استخدام الإعفاءات الضريبية لتحقيق الغرض المنشود إلا وهو حماية وتحسين البيئة بصورة مباشرة.

**2. مسموحات الإهلاك (الاندثار):**

يمكن استخدام هذا الحافز بأحد الأسلوبين الآتيين:

**أ- الإهلاك المعجل:**

وهو السماح بإهلاك تكلفة اقتناء الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية اقل من فترة عمرها الإنتاجي مما يؤدي إلى إتاحة الفرصة لتأجيل جزء من العبء الضريبي إلى فترات لاحقة وتمتاز هذه الضريبة بما يأتي:

---

(1) Jenkins G. & Lamech R. "Green Taxes and Incentive policies an international perspective". San Francisco, Harvaid Institnte for internaional Development, 1994, p71.

- ليس هناك مجال للخروج عن القواعد العامة لقياس الدخل الضريبي حيث أن إجمالي ما يسمح بخصمه كاهلاك لا يزيد عن تكلفة اقتناء الأصل.
- يرتبط بحجم الاستثمار في الأصول الرأسمالية ويساعد في توجيه الاستثمارات في أصول رأسمالية جديدة احدث فنياً وتكنولوجياً واقل ضرراً للبيئة.

ومن الأمثلة التطبيقية على استخدام الإهلاك المعجل استخدام اليابان هذه الطريقة حيث تسمح بإهلاك قدره (25%) من تكلفة الأصول المتخصصة في منع التلوث كما استخدمته فرنسا وألمانيا لأهلاك الأجهزة والآلات والمعدات المستخدمة لأغراض حماية البيئة[1].

**ب- الإهلاك الإضافي:**

بموجب هذه الطريقة يسمح للمنشأة بخصم نسبة مئوية معينة من تكلفة الأصل الرأسمالي من الدخل الخاضع للضريبة في السنة الأولى للاستثمار بجانب خصم الإهلاك العادي له، وقد تم تطبيق هذا الحافز الضريبي في مجال مكافحة التلوث في فرنسا من خلال منح المشروعات التي تعمل في قطاع البترول حق خصم (50%) من قيمة الأصول المستخدمة للأغراض البيئية كمعدل إهلاك إضافي، وتسمح الهند بخصم (20%) من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات الجديدة المشترات بما فيها آلات مكافحة التلوث كاهلاك إضافي وترتفع النسبة إلى (35%) لبعض الصناعات الهامة[2].

---

(1) د. محمد لطفي عبد المنعم دويدار (مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2002، ص ص 323-324.

(2) د. محمد عباس بدوي (اثر استخدام مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي على الأهداف الوظيفية للمحاسبة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، 1993، ص260.

**3. خفض أسعار الضريبة:**

يمكن استخدام هذا الحافز للتمييز بين الأنشطة وخضوع بعضها لسعر ضريبي منخفض وهذا الحافز لا يتنافى مع مبدأ العمومية في النظم الضريبية الحديثة وقد استخدمت هذه الطريقة في فرنسا عندما اشترط المشرع عدم تلويث المياه للاستفادة من أسعار الضرائب المخفضة[1].

**4. استرداد الضريبة:**

ويقصد به استرداد الضريبة المتعلقة بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأصول الرأسمالية في السنة أو السنوات اللاحقة في حالة استخدام ثمن البيع للأصل الرأسمالي في شراء أصول رأسمالية تساعد في حماية البيئة.

**5. السماح بخصم النفقات البيئية ضمن التكاليف واجبة الخصم:**

تعد النفقات البيئية من النفقات التي يترتب على عدم إنفاقها إلى نقص في كفاءة المنشأة ومن ثم تخفيض أرباحها فضلاً على انه يوجد إلزام قانوني بإنفاقها وهي ضرورية من اجل الحفاظ على بيئة نظيفة ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا: هل تعد النفقات البيئية من ضمن النفقات المباشرة وبالتالي تكون ضمن التكاليف واجبة الخصم أم لا؟

للإجابة على هكذا تساؤل يمكن القول انه يرى البعض اشتراط النفقة لتكون مباشرة تحقق احد الأمرين أو كلاهما[2]:

أ- أن يؤدي عدم إنفاقها إلى نقص في كفاءة المنشأة وبالتالي يؤدي إلى تخفيض الربح أو زيادة الخسارة.

---

(1) د. محمد لطفي عبد المنعم دويدار، مصدر سابق، ص324.

(2) د. رمضان صديق محمد حسين (دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة وبصفة خاصة من التلوث الناشئ عن صناعة البترول)، بحث مقدم لمؤتمر الحماية القانونية للبيئة في مصر، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، 1992، ص ص 15-23.

ب-أن تكون المنشأة ملزمة قانوناً بإنفاقها وفي حالة مخالفة ذلك تتعرض المنشأة للعقوبة والجزاء.

وعليه تعد النفقات البيئية مباشرة في الحالات الآتية:

أ- إذا كانت طبيعة عمل المنشأة تتطلب بيئة نظيفة مثل صناعة الدواء والغذاء.

ب- إذا كانت النفقة البيئية تعمل على زيادة أرباح المنشأة مثل أنشطة بيع المواد الغذائية.

ج- إذا كانت المنشأة ملزمة قانوناً بإنفاق مبالغ معينة للمحافظة على البيئة أو حمايتها من التلوث.

وتعد النفقة ايرادية تخصم من الربح إذا تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الربح الدوري، بينما تعد النفقة رأسمالية إذا تحملتها المنشأة للحصول على أصول جديدة أو زيادة أصولها الحالية.

# المبحث الثالث

# التطبيقات الضريبية على التلوث البيئي

لقد ازدادت أهمية المجتمع بضرورة الأخذ باستخدام الضرائب للحد من التلوث البيئي، فعقدت المؤتمرات الدولية[1] والإقليمية وخرجت بتوصيات ودعوات مطالبة المجتمع الدولي بالعمل للحد من الكوارث البيئية.

وقد حظيت الدعوة المنادية بتطبيق (الضرائب البيئية) بتشجيع كبير من قبل الاقتصاديين في أوربا وأمريكا الشمالية واليابان خلال عقدي الثمانينات والتسعينات من القرن الماضي[2]، وعندما جرى تطبيق تشريع (إصلاح المالية البيئية) لاقى قبولاً في عدد من الدول الأوربية منها فرنسا وألمانيا وفنلندا والدنمارك والسويد وهولندا والمملكة المتحدة وايطاليا وعليه سنعمل على إيضاح هذه التجربة في البعض من هذه الدول فضلاً عن تجربة الجزائر كإحدى الدول العربية المطبقة لها وكما يأتي:

## المطلب الأول

## الضريبة البيئية في فرنسا

أخذت فرنسا بهذه التجربة منذ عام 1980 وحتى وقت قريب فان اغلب هذه الضرائب كان يتم تخصيصها لموازنة الوكالة المختصة بإدارة البيئة والطاقة (AEME) وكانت تستخدم لتغطية مصروفات مكافحة وإزالة التلوث البيئي[3].

---

(1) على سبيل المثال مؤتمر تورينتو الدولي Toronto Conference الذي عقد في كندا عام 1988 لمناقشة التغيرات المناخية لكوكب الأرض، بسبب زيادة تركيز غاز ثاني اوكسيد الكربون وغيرها من الغازات التي تؤدي إلى ارتفاع حاد بدرجة حرارة الأرض وارتفاع منسوب مياه المحيطات والأنهار وهناك العديد من الاتفاقيات البيئية. لمزيد من التفصيل ينظر: برنامج الأمم المتحدة للبيئة، سجل المعاهدات الدولية والإقليمية الأخرى في ميدان البيئة، نيروبي، 1989.

(2) ينظر موقع شبكة الانترنيت: www.google.com

(3) د. مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص36.

وقد بدأ فرض الضريبة على تلوث الهواء عام 1985 على انبعاثات ثاني اوكسيد الكبريت ثم تم توسيع نطاقها 1990 ليشمل أكسيدات النيتروجين وانبعاثات أكسيد الهيدروكلوريك، وفي عام 1995 شملت المركبات العضوية المتطايرة، والإيرادات الضريبية المستحصلة من هذه الضريبة كان يتم تخصصيها للإعانات المالية للاستثمارات لمحاربة التلوث أو للبحوث أو للتطوير، وفي عام 1999 تم دمج كل الضرائب البيئية في ضريبة واحدة أطلق عليها (الضريبة العامة على التلوث) وتم تخصيص إيراداتها في البداية للموازنة العامة للدولة، ثم في عام 2000 تم تخصيص إيراداتها لتمويل إصلاحية المساهمات الاجتماعية، وفي عام 2004 تم حل هذا التمويل، ثم تم تضمين العمليات الخاصة بهذه الضريبة في الموازنة[1].

## المطلب الثاني

## الضريبة البيئية في ألمانيا

تعد ألمانيا من أكثر الدول الأوربية حماساً لتشريعات (التحول الضريبي)[2] وتشريعات المالية البيئية والتي تستند إلى مبدأ الملوث يدفع حيث قامت ألمانيا في أواخر الستينات من القرن الماضي بتطبيق نظام الضريبة على الزيوت أو كما أطلقوا عليها اسم (الوديعة القابلة للاسترداد) والتي مفادها أن زيوت المحركات الجديدة سوف تخضع لضريبة وتستخدم إيرادات هذه الضريبة في نطاق مكافحة التلوث الناجم عن الزيوت المستخدمة وذلك من خلال منح إعانات تشجيع المواطنين على تجميع بقايا الزيوت المستخدمة، لكي يتم التخلص منها من قبل الجهات المختصة وبصورة لا تسبب أي ضرر للبيئة[3]. كما طبقت ألمانيا قانون الضريبة

(1) د. مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص ص 36-37.

(2) ينظر: د. عبد الفتاح مراد (شرح قوانين البيئة)، القاهرة، 1996، ط1، ص12.

(3) Fielde (b); (1997) Environment Economics, an interoduction, New York, mmc Grow-Hill.

البيئية على صرف المخلفات لعام 1976 كان له الأثر الكبير في الحد من تلوث المياه وهذا ما أكدته التقارير واستطلاعات الرأي، حيث تبين في أواسط التسعينات من القرن الماضي أن هناك انخفاضاً واضحاً في تلوث نهر الراين بالزئبق من 3ملغم في اللتر إلى 1.2ملغم في اللتر، وزاد تركيز bod في الماء فضلاً عن ذلك فقد زاد التوجه في ألمانيا نحو الاستثمار بمجال أجهزة ومعدات للتنقية ومعالجة الفضلات[1].

## المطلب الثالث

## الضريبة البيئية في فنلندا

يتألف النظام الضريبي الفنلندي من الرسوم الكمركية المفروضة على وقود المرور والوقود الحراري والكهربائي وتنقسم ضريبة الوقود إلى ضريبة أساسية وضريبة إضافية الهدف منها هو حماية البيئة حيث تطبق أسعار ضرائب اقل على البنزين الخالي من الرصاص وقد تم إضافة ضريبة ثاني اوكسيد الكربون عام 1990 وتحدد على أساس المستوى الكربوني للوقود[2].

## المطلب الرابع

## الضريبة البيئية في سويسرا

فرضت سويسرا الضرائب البيئية على السيارات وذلك لتحقيق أهداف منها[3]:

1. التحفيز نحو انخفاض الطلب، حيث أن فرض الضرائب البيئية على السيارات وخاصة الحديثة منها تؤدي إلى تقليل استهلاك السيارات.

---

(1) Hertzog lafisclitede " Environment; Notion et al du droit: (1989), positifen, p23.

(2) د. مجدي السيد احمد الترك، مصدر سابق، ص37.

(3) د. السيد عطية عبد الواحد (الضريبية البيئية)، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد (2)، مجلة الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001، ص29.

2. استبدال السلع التي تسبب التلوث ببدائل أخرى اقل تلوثاً للبيئة أو ما يسمى بالمنتجات الصديقة للبيئة.

ومن الضرائب التي تسعى سويسرا لفرضها ما يؤدي نحو رفع قيمة الضريبة على الوقود والضريبة على السيارات الجديدة فضلاً عن الضريبة على الطرق والتي تفرض على مستخدمي الطرق في كل مرة يدخلون فيها المدن، وهذه الضرائب تحاول تطبيقها العديد من الدول التي تعاني من الازدحام الخانق كوسيلة لتقليل تكاليف هذا الازدحام.

## المطلب الخامس

## الضريبة البيئية في استراليا[1]

قررت استراليا فرض ضريبة بيئية على (500) شركة هي الأكثر تلوثاً للبيئة في البلاد، وبموجبه سوف تدفع (5.7) دولار على كل طن تصدره من انبعاثات الكربون، وحاولت رئيسة وزراء استرالي (جوليا غيلارد) إزالة مخاوف الاستراليين مشددة على أن هذه الإجراءات حيوية كي تتمكن البلاد من تقليص الكميات الضخمة من انبعاثات الكربون التي تصدرها تلك المصانع على اعتبار إن استراليا هي الأولى من بين الدول المتقدمة من حيث كمية انبعاثات الكربون الملوثة للبيئة، وذلك بسبب اعتمادها الكبير على الفحم لإنتاج الكهرباء، وكانت الحكومة الاسترالية تستهدف بفرض هذه الضريبة خفض الانبعاثات بنسبة (5%) في أفق عام 2020 بحيث يتم التخلص من (160) مليون طن وهو ما يعادل سحب (45) مليون سيارة، ومن شأن هذه الضريبة زيادة مؤشر أسعار المستهلك لـ(7%) في السنة الأولى من دخولها حيز التنفيذ وفق تقديرات وزارة الخزانة الاسترالية.

---

(1) لمزيد من التفصيل ينظر: محسن محمد أمين، مصدر سابق، ص7 وما بعدها.

## المطلب السادس

## الضريبة البيئية في الجزائر

تعد الجزائر من بين الدول العربية التي طبقت هذه التجربة في قوانينها المالية حيث فرضت رسم سنوي على البنزين العادي أو البنزين الممتاز الذي يحتوي على نسبة من الرصاص وقد حدد سعر هذه الضريبة بمقدار دينار لكل لتر في مسعى من المشرع الجزائري إلى تعميم استعمال البنزين الخالي من الرصاص لتقليل التلوث[1]، كما عمل المشرع الجزائري في مجال تلوث البيئة على فرض الكثير من الضرائب البيئية لتقليل التلوث[2] منها الضرائب أو الرسوم على المنشآت الصناعية الملوثة للبيئة والمياه الملوثة للمخلفات الصناعية. أي أن المشرع الجزائري اخذ بالضرائب على الطاقة والضرائب على التلوث.

---

[1] ينظر: م38 من قانون المالية الجزائري لسنة 2003؛ عبد الكريم قندوز ود. بلعزوز بن علي (استخدام الضرائب في مكافحة التلوث)، بحث منشور على الموقع الالكتروني، ص11.
www.gooh.net/abdulkarim/pullation.html

[2] لمزيد من التفصيل يراجع: المصدر نفسه، ص12 وما بعدها؛ وناس يحيى، مصدر سابق، ص84.

# المبحث الرابع

# الضريبة البيئية في التشريع العراقي

إن المتأمل في البيئة العراقية يشاهد تعدد مصادر التلوث بنسبة عالية جداً بعضها يعود إلى كون العراق بلد نفطي بالدرجة الأولى وما يتبعه من عمليات تكرير للنفط من خلال المصافي العاملة على الأرض، فضلاً عن ما يتوفر فيه من مصادر عديدة للطاقة الاحفورية كالغاز والكبريت والفحم وصناعة الاسمنت والبتروكيمياويات وغيرها، هذا يعني وجود انبعاثات تضر بالمحيط البيئي العراقي وتؤثر في عناصره المختلفة كالماء والهواء والتربة، والسبب الآخر يعود إلى إتباع العراق منذ ثمانينات القرن الماضي سياسة التصنيع العسكري الذي كان له الأثر الكبير في تلوث البيئة العراقية، فضلاً عن الحروب المتتالية على العراق منذ تسعينات القرن الماضي وحتى عام 2003 وما اتبعه من القصف بالآلاف الأطنان من الأسلحة المحظورة دولياً وخير مثال على ذلك قصف مدينة الفلوجة باليورانيوم (الفسفور الأبيض) والآثار الناجمة عن ذلك كالأمراض السرطانية والتشوهات الولادية كل هذه العوامل مجتمعة أدت إلى تلوث المحيط البيئي العراقي.

فبالرغم من هذا التهديد الخطير للبيئة فهل اعتنى المشرع العراقي بالبيئة؟ وهل وضع تشريعات للحد من التلوث البيئي أسوة بتشريعات الدول الأخرى؟

للإجابة على هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى قانون ضريبة الدخل ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل والخاص بضرائب الدخل نجد انه لم يهتم بقضية مكافحة التلوث البيئي على الرغم من ان حماية البيئة لها دور كبير في زيادة حصيلة الإيرادات العامة. كما انه لم ينص على كيفية التعامل مع المنشآت التي تنتج منتجاً ضار بالبيئة أو تستخدم آلات ومعدات ضارة بالبيئة بل العكس من ذلك ذهب المشرع إلى منح امتيازات كبيرة لتشجيع الاستثمار في مجال النفط العراقي حيث منح إعفاء ضريبي لمدة (5) سنوات مما يسمح لها بتحقيق ربح من دون أي ضريبة

مالية فضلاً عن أنها غير ملزمة بتحسين نوعية الإنتاج. كما أن العديد من الحوافز الواردة في القوانين المختلفة لم تراع ما إذا كانت الأنشطة التي يتم تحفيزها ستكون نافعة للبيئة أم ضارة لها وأيضا لم ينص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في المادة الثامنة منه نصاً صريحاً يحدد موقفه من التكاليف البيئية وهل تعد من التكاليف الواجبة الخصم (التنزيلات) أم لا باستثناء الاندثار (الاستهلاك) للآلات والمعدات بسبب القدم.

أما إذا رجعنا إلى قانون حماية وتحسين البيئة العراقي رقم (3) لسنة 1997 يلاحظ انه أوكل جميع المهام التي تقع على عاتق وزارة البيئة إلى مجلس اسماه مجلس حماية وتحسين البيئة وربط به مجالس مماثلة في كل محافظة من محافظات العراق[1]، وفي الوقت الحاضر تم استبدال المجلس بوزارة البيئة استناداً للقانون رقم (37) لسنة 2008 التي اضطلعت بذات المهام التي كان يتولاها مجلس حماية البيئة وجاءت أحكامه خالية من مفاهيم التلوث باستثناء تحديد الواجبات والالتزامات التي تقع على الجهات التي تمارس أنشطة مسببة للتلوث كما انه فرض عقوبات على مخالفة ذلك، ولم يتضمن نصاً صريحاً سواء ما يتعلق بالضريبة البيئية أم باستخدام الحوافز المالية والضريبية للحد من التلوث البيئي.

---

[1] ينظر: الفقرة (4) من المادة (5) من قانون حماية وتحسين البيئة العراقي.

# المصادر والمراجع


**القران الكريم**

**أولاً: المعاجم اللغوية**

1. ابن منظور (لسان العرب)، بيروت، 1968.
2. أبو بكر الرازي (مختار الصحاح)، دار الكتاب العربي، بيروت.

**ثانياً: الكتب باللغة العربية**

1. د. أبو الزيد على المتيب (الضرائب غير المباشرة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975.
2. د. احمد أبو الوفا (كتاب الإعلام بقواعد القانون الدولي والعلاقات الدولية في شريعة الإسلام)، ج8، (نظرية الضمان أو المسؤولية الدولية في الشريعة الإسلامية)، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، 1421هـ - 2001م.
3. د. احمد ثابت عويضة (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية)، دار الكتاب العربي، القاهرة، 1967.
4. د. احمد جامع (علم المالية العامة)، ج1، ط3، منقحة، دار النهضة العربية، 1975.
5. احمد عبد الكريم سلامة، الانترنيت والقانون الدولي الخاص، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، كلية الشريعة، جامعة الإمارات، 2000.
6. د. إسماعيل (المحاسبة الضريبية)، ط1، مطبعة العاني، جامعة بغداد، 2002.
7. د. اشرف عرفات أبو حجازة (مبدأ الملوث يدفع)، دار النهضة العربية، 2006م.
8. د. أعاد حمود القيسي (المالية العامة والتشريع الضريبي)، ط3، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

9. تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل)، ج2، معهد التدريب المالي والمحاسبي، بغداد، 1982.
10. د. جاسم محمد زكريا، مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 1997.
11. د. جلال الشافعي (التجارة الالكترونية والضرائب)، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، القاهرة، العدد 198، 2004.
12. جورج أوغريه (الضريبة على القيمة المضافة)، ترجمة كامل مجيد سعادة، دار مجد، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 2002.
13. د. حامد عبد المجيد دراز (مبادئ المالية العامة)، ط1، مكتبة الإسكندرية للنشر، 2000-2001.
14. د. حسام عيسى، الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون سنة طبع.
15. حسن العطار، المنظمات الدولية، مطبعة شفيق، ط1، بغداد، 1970.
16. حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل ذو الرقم 113 لسنة 1982)، ط1، مطبعة عصام، بغداد، 1988.
17. د. حسين خلاف (الأحكام العامة في قانون الضريبة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
18. د. حميد الجميلي، دراسات في اقتصاد الغات، دار الشؤون الثقافية العامة، وزارة الثقافة والإعلام، ط1، آفاق عربية، بغداد، 1998.
19. د. دلاور علي ود. محمد حمدي النشار (النظم الضريبية)، الإسكندرية، 1961.
20. د. رفعت المحجوب (المالية العامة – الكتاب الثاني – الإيرادات العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.

21. د. رمضان صديق (الضرائب على التجارة الالكترونية / دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
22. د. رياض الشيخ (المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
23. د. سعيد عبد العزيز عثمان (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
24. د. سعيد عبد العزيز عثمان (مقدمة في الاقتصاد العام)، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
25. د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة)، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت.
26. د. السيد عطية عبد الواحد (مبادئ واقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الموازنة العامة))، دارسة مقارنة بالفكر الإسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
27. السيد محمود احمد عوض (شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005)، الإدارة العامة للتخطيط وتصحيح البرامج، القاهرة، 2008.
28. د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية)، المطبعة العالمية، بغداد، 1965.
29. د. صلاح زين الدين (الإصلاح الضريبي)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2000.
30. د. طوني ميشال عيسى (التنظيم القانوني لشبكة الانترنيت)، ط1، دار صادر، لبنان، 2001.
31. د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي والضريبي)، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

32. د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، وزارة التعليم العالي والبحث العلي، جامعة الموصل، 2002.
33. د. عادل فليح العلي ود. طلال كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، ك2، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1989.
34. د. عاطف صدقي ود. محمد احمد الرزاز (المالية العامة)، القاهرة، 1986.
35. د. عباس العبودي (الحجية القانونية لوسائل التقدم العلمي في الإثبات المدني)، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
36. د. عبد الحميد مصطفى المنشاوي (الضريبة الموحدة)، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1995.
37. د. عبد الستار عبد الحميد سلمي (الضريبة على القيمة المضافة ومدى تطبيقها في مصر)، دار النهضة العربية بالقاهرة، 2005.
38. د. عبد العال الصكبان (مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق)، جـ1، ط2، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976.
39. د. عبد الكريم صادق بركات وآخرون (النظم الضريبية)، الدار الجامعية، بيروت، 1986.
40. د. عبد الكريم صادق بركات ود.حامد عبد المجيد دراز (المالية العامة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985.
41. د. عبد المجيد الحكيم، د. عبد الباقي البكري، أ.م. محمد طه البشير (الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي)، ج1، مصادر الالتزام، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، 1990.
42. د. عبد المطلب عبد الحميد (اقتصاديات المالية العامة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.

43. د. عبد المنعم فوزي وآخرون (النظم الضريبية)، ط1، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1968.
44. د. علي حسن موسى (التلوث البيئي)، دار الفكر، دمشق، 2000.
45. د. فاضل شاكر الواسطي (اقتصاديات المالية العامة)، ط2، مطبعة اوفست الانتصار، بغداد، 1978.
46. فؤاد توفيق ياسين واحمد عبد الله درويش (المحاسبة الضريبية)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1996.
47. د. قاسم نايف علوان ود. نجية ميلاد الزياتي (ضريبة القيمة المضافة)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2008.
48. كاثرين ل. مان وسوا ايكيرت وسارة كليلاند نايت (التجارة الالكترونية العالمية)، ترجمة الشحات منصور، مركز الأهرام للترجمة والنشر، طبعة عام 2003.
49. مجدي عمر، التغييرات في النظام الدولي وأثرها على منطقة الشرق الأوسط، ط1، مركز دراسات الشرق الأوسط، الأردن، 1995.
50. محمد السيد ارناؤوط (الإنسان وتلوث البيئة)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، بت.
51. محمد السيد ارناؤوط (طعام الإنسان وشرابه بين الطب والقران والسنة)، المكتب الثقافي للنشر والتوزيع، مصر، 1990.
52. محمد حسين الفلاحي، سلام اخضر من حرب (خطاب العولمة)، ط1، المغرب للطباعة والتصميم، بغداد، 2001.
53. محمد سامي عبد الحميد ومصطفى سلامة حسين، القانون الدولي العام، الدار الجامعية، 1988.

54. د. محمد سعيد احمد إسماعيل (أساليب الحماية القانونية لمعاملات التجارة الالكترونية/ دراسة مقارنة)، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.
55. د. محمد نجيب جادو (النظام الضريبي المصري)، ط1، د.م، 2004.
56. د. المرسي السيد حجازي (النظم والقضايا الضريبية المعاصرة)، دار اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004.
57. معن عبد القادر آل زكريا، حديات تأثير العولمة في تراتبية نظام القانون الدولي للاقتصاد، ط1، دار الصقر للطباعة والنشر، العراق، 2005.
58. د. منى قاسم (التلوث البيئي والتنمية الاقتصادية)، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1999.
59. د. منيس اسعد عبد الملك (اقتصاديات المالية العامة)، مطبعة مخيمر، القاهرة، 1971.
60. ناديا خالد نعمان ثابت (الرسوم الگمرگية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق القيمة المضافة كبديل عنها في سوريا)، 2006 .
61. د. نور الله نور الله (محاضرات في المالية العامة وتشريعات الضرائب)، دمشق، 1966.
62. د. هدى حامد قشقوش (الحماية الجنائية للتجارة الالكترونية عبر الانترنيت)، دار النهضة العربية، 2000.
63. هشام محمد صفوت العمري (اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل)، ط1، مطبعة المعارف، بغداد، 1979.
64. يحيى اليحياوي (العولمة أية عولمة أفريقيا الشرق)، الدار البيضاء، 1999.

## ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية


1. احمد ياسين الصفار (الضريبة على رقم الأعمال)، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1990.
2. أياد بشير عبد القادر الجلبي (التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية)، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، 2003.
3. ذو الفقار علي رسن الساعدي (الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2007.
4. زكريا بيومي (إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1969.
5. سلطان عبد الله الجواري (عقود التجارة الالكترونية والقانون الواجب التطبيق / دراسة قانونية مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2004.
6. شيماء عبد الستار الليلة، العولمة والمنظمات الدولية المالية، ط1، دار آيلة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
7. طلعت جياد لجي، مبادئ القانون الدولي العام والعولمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2001.
8. عادل الحياري (الضريبة على الدخل العام – دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968.
9. عبد الحسن هادي صالح (إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي – دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983.
10. عبد السلام محمد عبد السلام (نظام الضريبة الموحدة على الدخل)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993.

11. عصام عبد القادر الشهابي (ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005.
12. فراس علي الجبوري، أشخاص القانون الدولي العام في ظل العولمة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2003.
13. فيصل التليجاني، الأمم المتحدة في ظل العولمة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2001.
14. محسن محمد أمين (التربية والوعي البيئي واثر الضريبة في الحد من التلوث البيئي)، رسالة ماجستير منشورة على الانترنيت،مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2009، www.google.com.
15. مهدي غالب حسن المقري، آفاق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الجمهورية اليمنية في ظل العولمة للفترة (1990-2000)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2002.
16. هادي مسلم (التنظيم القانوني للتجارة الالكترونية)، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية القانون، جامعة الموصل، 2002.
17. وسام كلاكش، صندوق النقد الدولي والأزمة النقدية في جنوب شرق أسيا، رسالة دبلوم الدراسات العليا، كلية الحقوق، الجامعة اللبنانية، بيروت، 2001.
18. وناس يحيى (الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة أبو بكر بالقايد تلسمان، الجزائر، 2007، منشورة على شبكة الانترنيت على العنوان www.minshawi.com.

رابعاً: البحوث العلمية المنشورة


1. د. إبراهيم أبراش، (في عصر العولمة تجدد تساؤلات عصر النهضة، العرب وتحديات عصر النهضة)، مجلة المستقبل العربي، السنة 29، العدد 37، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2007.
2. أبو الوفا فهمي شلش (الجوانب التطبيقية للتجارة الالكترونية)، النشرة الاقتصادية لبنك مصر، العدد الأول، 2000.
3. د. احمد مدحت إسلام (التلوث مشكلة العصر)، سلسلة عالم المعرفة، العدد 152، 1990.
4. د. إسماعيل صبري عبد الله، الكوكبة: الرأسمالية في مرحلة ما بعد الامبريالية، مجلة المستقبل العربي، العدد 222، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1997.
5. أنور طلبة (التجارة الالكترونية)، بحث منشور على شبكة الانترنيت، مجلة المعرفي، الموقع http://www.bankofsudan.org.Iarabic-jan,2004.
6. باسيل يوسف (الجوانب القانونية للعقود التجارية عبر الحواسيب وشبكة الانترنيت والبريد الالكتروني)، مجلة دراسات قانونية، بيت الحكمة، بغداد، العدد 4، السنة 2، 2002.
7. د. جلال عبد الفتاح الملاح (التجارة الدولية والبيئة في إطار منظومة عالمية وبعض الاعتبارات للدول النامية) مجلة دراسات اقتصادية (السلسلة العلمية لجمعية الاقتصاد السعودية)، المجلد الثاني، عدد (4)، 1421هـ، منشور على الانترنيت الموقع www.sea.orq.sa/magazine-num04.php.
8. جورج أي لينت وميشيل جيراد (ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية)، بحث منشور في مجلة المالية، العدد الرابع، السنة الثانية، نيسان، 1976.

9. جيهان سليم، عولمة الثقافة واستراتيجيات التعامل معها في ظـــل العولمــ
مجلة المستقبل العربي، السنة 26، العدد 293، مركـــز دراســـات الوحـــ
العربية، بيروت، 2003.
10. د. خالد سعد زغلول (العولمة والتحديات الاقتصادية وموقف الدول الناميــ
مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويـــت، العـــدد الأول، الســـ
السادسة والعشرون، مارس، 2002.
11. خالد عدنان لبابيدي (التلوث البيئي وأخطاره المتزايدة... هـــاجس بيئـــي
يتوقف)، مجلة أخبار النفط والصناعة، العدد 438، السنة 38، آذار 2007.
12. د. رأفت عبد العزيز غنيم (دور جامعة الدول العربية فـــي تنميـــة وتيســـ
التجارة الالكترونية)، ملحق أول، الأمانة العامة، إدارة قطاعـــات الخـــدم
الأساسية، نوفمبر، منشورات الجامعة العربية، 2002.
13. د. رمضان صديق محمد حسين (دور التشريعات الضريبية في حماية البـ
وبصفة خاصة من التلوث الناشئ عن صناعة البترول)، بحث مقدم لمـــؤتـ
الحماية القانونية للبيئة في مصر، الجمعية المصـــرية للاقتصـــاد السياسـ
والإحصاء والتشريح، القاهرة، 1992.
14. رميدي عبد الوهاب، العولمة المالية وآثارها على اقتصاديات الدول الناميـ
بحث مقدم إلى الملتقى الدولي بعنوان (سياســـيات التمويـــل وآثارهـــا علـ
الاقتصاديات والمؤسسات)، تشرين الأول، 2006.
15. زينب منذر جاسم وفضيلة عباس غائب (الضريبة البيئية)، بحث منشور ا
المؤتمر السنوي الثاني (الحماية القانونية للبيئة – الواقـــع والآفـــاق)، كليـ
الحقوق، جامعة الموصل، 25-26 آذار 2009.
16. د. سعيد عبد المنعم محمد (المفاضلة بـــين النظـــامين النـــوعي والموحـ
للضرائب على دخول الأشخاص في ضوء التطبيق العملي)، بحـــث مـــؤتـ

السياسة الضريبية والتنمية بين الواقع وأفاق المستقبل من منشورات الجمعية المصرية للإدارة المالية، القاهرة، 1990.

17. د. السيد عطية عبد الواحد (الضريبة البيئية – ماهيتها، أنواعها، آثارها، بعض التجارب الدولية في تطبيقها، مدى إمكانية تطبيقها في مصر)، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، السنة الثالثة والأربعون، يناير، 2001.

18. السيد يس (نظرة استشراقية للتطورات العالمية في القرن الواحد والعشرين)، مجلة الرسالة، العدد 11، المركز العربي للدراسات الإستراتيجية، دمشق، 1999.

19. عبد الكريم قندوز ود. بلعزوز بن علي (استخدام الضرائب في مكافحة التلوث)، بحث منشور على الموقع الالكتروني، www.gooh.net/abdulkarim/ pullation.html.

20. عبير ناعسة، د. عصام خوري (النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث البيئي)، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية)، المجلد 29، العدد (1)، 2007.

21. د. عدنان هزاع البياتي (غازات التدفئة وظاهرة الاحتباس الحراري)، مجلة أخبار الصناعة والنفط، مجلة شهرية تصدر عن وزارة الطاقة (الإمارات العربية المتحدة)، عدد 425، السنة 37، شباط 2006.

22. د. عطية عبد الواحد (التجارة الالكترونية ومدى استفادة العالم الإسلامي منها)، المؤتمر العلمي الثالث للاقتصاد الإسلامي الذي تنظمه كلية الشريعة، جامعة أم القرى، مكة المكرمة.

23. د. علاء احمد سرحان (استخدام منهج الأدوات الاقتصادية في الإدارة البيئية للنفايات الطبية الخطيرة)، جامعة عين شمس، بحث منشور على شبكة الانترنيت،

http://publication.ksa.edu.sa/conferences/20/morococonference09/doc.

24. د. فائق الشماع (التجارة الالكترونية)، دراسات قانونية، مجلة تصدر عن قسم الدراسات القانونية في بيت الحكمة، السنة الثانية، العدد الرابع، كانون الأول، بغداد، 2000.

25. كليب سعد كليب، اقتصاد المعرفة والأمن الاقتصادي العربي، مجلة المستقبل العربي، السنة 26، العدد 293، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2003.

26. د. كمال رزيق (دور الدولة في حماية البيئة)، منشور على شبكة الانترنيت www.bbekhti.online.Fr.

27. د. مجدي السيد احمد ترك (دور الضرائب في مكافحة التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها)، المؤتمر الضريبي الثاني عشر، فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، 18-23 يونيه، 2007.

28. د. محمد سعد سماحة، العولمة والعولمة البديلة، مجلة النور الأردنية، العدد 85، المملكة الأردنية الهاشمية، 1998.

29. د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين إبراهيم (نظام الزكاة وضريبة الدخل)، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1986.

30. د. محمد عباس بدوي (اثر استخدام مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي على الأهداف الوظيفية للمحاسبة)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، 1993 .

31. د. محمد عرفة (الأهمية الاقتصادية للضريبة البيئية)، مقال منشور على شبكة الانترنيت على موقع صحيفة الاقتصادية الالكترونية www.aleqt.com، عدد (5030)، بتاريخ 20 يوليو 2007.

32. د. محمد لطفي عبد المنعم دويدار (مدخل مقترح لاستخدام الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئي في مصر)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2002 .
33. د. محمد مبارك حجير (انظر الضرائب واقتصاديات الدول العربية)، منشورات معهد البحوث والدراسات العربية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1965-1966.
34. مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)، التجارة الالكترونية قضايا السياسة العامة المتصلة بإمكانية المشاركة في التجارة الالكترونية، 27/تموز/1999، من منشورات الأمم المتحدة.
35. د. ناجي التوني (سياسات الإصلاح الضريبي)، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، جسر التنمية، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، يناير 2003.
36. ناصر علي خصاونة (الأهمية الاقتصادية لمكافحة قرصنة برامج الكمبيوتر)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العالمي حول الملكية الفكرية، جامعة اليرموك، اربد، 2002.
37. د. هالة مصطفى، العولمة... دور جديد للدولة، مجلة السياسة الدولية، السنة 34، العدد 34، مؤسسة الأهرام، مطبعة الأهرام، القاهرة، 1998.
38. د. هشام الخطيب (مصادر الطاقة المتجددة)، مجلس الطاقة العلمي، بحث منشور على شبكة الانترنيت، www.oupcorg.org/ aenf.papers/ eightconf/ hisam/20khatib.
39. وهيب عيسى الناصر، حنان مبارك (مصادر الطاقة النظيفة أداة ضرورية لحماية المحيط الحيوي العربي)، المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، إدارة برامج العلوم والبحث العلمي، كتاب منشور على شبكة الانترنيت، www.alecso.org.tn/sit-energy.

40. يونس عرب (الدراسة الشاملة حول التجارة الالكترونية)، ج1، مجلة البنو الأردنية، تصدر عن جمعية البنوك الأردنية، العدد (8)، المجلد (18 تشرين الأول، الثاني، 1999.

**خامساً: الدساتير والقوانين والقرارات**

1. قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003.
2. قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم 113 لسنة 1982 المعدل.
3. قانون ضريبة الدخل المصري ذو الرقم 91 لسنة 2005.
4. مشروع قانون ضريبة الدخل الأردني لعام 2010.
5. قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
6. قانون ضريبة الدخل العراقي الملغي ذو الرقم (95) لسنة 1959.
7. قرار مجلس قيادة الثورة السابق ذو الرقم (1265) في 79/9/26 والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (2736) بتار 1979/10/15.
8. الأمر ذو الرقم (49) الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة.
9. تعليمات السلطة المالية ذي الرقم (4) لسنة 1993 والمنشورة بالوقا العراقية بالعدد (3481) في 1993/10/25.
10. تعليمات السلطة المالية الملغية ذي الرقم (2) لسنة 1982 والمنشو بالوقائع العراقية بالعدد (2887) في 1982/6/7.
11. قانون ضريبة الدخل المصري ذو الرقم (91) لسنة 2005.
12. قانون ضريبة الدخل الأردني ذو الرقم (57) لسنة 1985 المعدل.
13. تشريع المبادلات والتجارة الالكترونية التونسي ذو الرقم (83) لسـ 2000.
14. تشريع المعاملات والتجارة الالكترونية في دبي ذو الرقم (2) لسنة 2002
15. تشريع المعاملات الالكترونية الأردني لسنة 2001.

16. قانون الاونسترال النموذجي الصادر عن الأمم المتحدة لعام 1996.
17. قانون التجارة العراقي ذو الرقم (30) لسنة 1984 المعدل.
18. قانون التجارة العراقي ذو الرقم (149) لسنة 1970 الملغي.
19. القانون العراقي رقم (4) لسنة 1929.
20. القانون العراقي رقم (9) لسنة 1939.
21. القانون الفرنسي رقم (14) لسنة 1954.
22. القانون العراقي رقم (46) لسنة 1966.
23. قانون الضرائب على المشروبات الروحية رقم (15) لسنة 1971.
24. القانون العراقي رقم (196) لسنة 1978.
25. القانون العراقي رقم (83) لسنة 1980.
26. قانون الكمارك العراقي رقم (23) لسنة 1984.
27. القانون العراقي رقم (80) لسنة 1985.
28. القرار رقم (82) لسنة 1996.
29. الأمر رقم (66) لسنة 1999.
30. الأمر رقم (12) لسنة 2003 الصادر عن ما يسمى بسلطة الائتلاف المؤقتة.
31. القانون الاندونيسي رقم (8) لسنة 1983.
32. قانون الرسم على القيمة المضافة الجزائري رقم (36) لسنة 1990.
33. قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني رقم (6) لسنة 1994 والقانون رقم (25) لسنة 2002.
34. قانون ضريبة المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 ، والقانون المصري رقم (17) لسنة 2001، والقانون المصري رقم (9) لسنة 2005.
35. الاتفاقيات الدولية والإقليمية عن البيئة (من مبادئ مونتريال التوجيهية)، برنامج الأمم المتحدة، المكتب الإقليمي لغرب أسيا، ج1، بت.

36. اتفاقية (كيوتو) التي تم توقيعها عام 1997.
37. برنامج الأمم المتحدة للبيئة، سجل المعاهدات الدولية والإقليمية الأخرى في ميدان البيئة، نيروبي، 1989.
38. مذكرة الأمين التنفيذي لمؤتمر الدول الأطراف في الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي، الاجتماع الثامن الخاص بالمادتين (20، 21)، الموارد المالية والآلية المالية، القسم الرابع، منشور على الموقع www.cbd.int/doc/meelings/cop/seavch.
39. القانون السوري رقم (50) لسنة 2003.
40. قانون المالية الجزائري لسنة 2003.
41. قانون حماية البيئة الأردني رقم (52) لسنة 2006.
42. قانون حماية البيئة العراقي رقم (3) لسنة 1997 المعدل.
43. قانون حماية البيئة المصري رقم (4) لسنة 1994.
44. قانون رقم (37) لسنة 2008 المعدل لوزارة البيئة العراقي.

**سادساً: الكتب باللغة الأجنبية**

1. A. Tait – value A" Value added tax", Landon, 1972.
2. Alant peacock "Economic of National Insurance", London, 1952.
3. Amal H. El.Farhan, Dean The Regaltory Environment of Electronic Commerce, paper presented for "the International Conference on E. Commerce and Legal Vacuum" 2-4 April, 2001.
4. Andy Lymer, Dova Hancock "Taxation, Policy and Practice", Bthedition, 2001.

5. Annette Nellen, Overview to E-Commerce Taxation, Guide to Under sanding the current discussion and debates, college of Business, San Joe, State University, May 2000.
6. Australian Taxation Office: Tax and The Internet, August 1997.
7. Barbara M. et al. "Government statistics: E. Commerce and Electronic Economy" a paper prepared for presentation to the federal Economic Statistics Advisory Committee (FESAC), Jane 15, 2000.
8. Ebriill, Keen, Bodin and Perry – The Modern rat international monetary fund Washington D.C. , 2001.
9. Fielde (b); (1997) Environment Economics, an interoduction, New York, mmc Grow-Hill.
10. G. M. Ahmed, Shifting emphasis to indirect taxation through the application of value added tax in Sudan, master study, University of Khartoum, 2002.
11. Golden sachs: A thinker guide, The Economist, April, 2000.
12. Harvey S. Rosen " Public Finance" IR win- USA, 1988.
13. Hertzog lafisclitede " Environment; Notion et al du droit: (1989), positifen.
14. Howell H. Zee " Value Added Tex" in "Tax policy Handbook" Edition by Par Thasarathi shome, Fiscal Affairs Department, International monetary fund, Washington DC, 1995.
15. Hyman (David N.): Public Finance, A contemporary Application of Theory to policy, The Dryden Press-Harcourt Brace

College Publishers, New York, International Fifth Edition, 1996.

6. J.S. Uppal- Taxation In Indonesia-Gadjah Made, University Press, 1996.

7. James Kirbride and Abimbola Aolowo fogeku " The Low and Theory of in come Tax" Liverpool Academic press, 2002.

3. James Wetzler: Recent Developments in U.S capital Gains Taxation, Printed in Reading in Federal Taxation, New York, 1983.

). Jea-Yves Mercieret Bemard plagnet: Les impotsen france traitede fiscalite 1997-1998.

). Jenkins G. & Lamech R. "Green Taxes and Incentive policies an international perspective". San Francisco, Harvaid Institnte for internaional Development, 1994.

1. Kennedy (Angus J.) The Internet, The Rough Guide, 1999.

2. Michacl P. Deveraux. The Economices of tax policy, Oxford University Press, Inc, New York, 1996.

3. Ministere de I Economie, des Finances, etd I in dustrie France, 1/10/1998.

4. Nicolas Kaldor "The cost of social security", London, 1944.

5. R. L. Duff "Economies Financiere", Libraire Dalloz, Paris, 1972.

6. Richard A. Musgrave, Peggy, B. Musgrave " Public Finance in Theory and Practice", McGraw-Hill book company, 1989.

27. Richard M. Bird Oliver Oldman: Taxation in developing countries 4thed. The Johns Hoplsins University, Press, Baltimore and London, 1990.
28. Shultz & Harris "American public finance", New York, 1965.
29. Taylor P. "Economic of public finance", 3rd ed., Indian Edition, 1970.
30. Ursuls Hicks "The Terminology of Tax", Economic Journal, Vol.Lvl,1964.
31. Vito Tanzi: Globalization and The Works of Ased Termites, Finance & Development Review, Vol.38, No.1, March 2001.
32. Volker kabisch: Tax aspects of international Economic commerce, Legal Issues platform, Esprit project, No. 27028, 2000.
33. World Trade Organization, Gerteral Council, 15 July 1998.

**سابعاً: مواقع الانترنيت**

1. http://www.beeaty.tv/index.cfm?method=home=con&content ID =3396
2. http://www.blueniletradepint.com/arabicsite/jan2004
3. http://www.foecd.org/publicationpolbrief/970-100.1.htm
4. http://www.ociped.com/Arabic/Ihonzon-Jan2004
5. http://www.wto.org
6. خالد قدور، عولمة الاقتصاد عولمة التهميش، مقالة منشورة على الموقع الأتي في 2011/10/18
www.siironline.org/alawab/moghavma-alfaghr/014
7. د. لويس حبقية (ضريبة القيمة المضافة ماذا تضيف)، بحث منشور على الموقع الالكتروني: http://www.icmagazine.com.

8. د. يسرى السامرائي (تحليل نظري من النظم الضريبية عن ضريبة القيمة المضافة)، بحث منشور على الموقع الالكتروني: .http://www.iraqiamericancci.org/other/free-trade/index
9. ضريبة القيمة المضافة... مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها، بحث منشور على الموقع الالكتروني: .http:/www.mafhoum.com
10. ضريبة القيمة المضافة وحكم الإسلام فيها، بحث منشور على الموقع الالكتروني: .http://www.hizb-tu-tahrir.org
11. العولمة المالية، بحث منشور على الموقع الالكتروني الأتي بتاريخ 2011/10/15 ..www.etudiantdz.net/vb/t15488.html
12. فيتوتانزي وهاول زي (البلدان النامية والسياسة الاقتصادية)، بحث منشور في مجلة قضايا اقتصادية صادرة عن صندوق النقد الدولي) واشنطن، 2001، منشور على الموقع الالكتروني: http://www.imf.org
13. محمد طيفور، الآثار المالية للعولمة، بحث منشور على الموقع الالكتروني الأتي بتاريخ 2011/10/15.
www.alqaly.com/ob7ath?action=contact
14. مقالة منشورة على الموقع الأتي: .www.ar-wikipedia.com
15. نوزاد عبد الرحمن الهيتي، الشركات متعددة الجنسية ودورها في الاقتصاد العالمي، متاحة على الرابط التالي .www.world-acc.net

# التطورات المالية الدولية الحديثة

## وأثرها على التشريع الضريبي

### دراسة تحليلية مقارنة














دار الحامد للنشر والتوزيع
الأردن - عمان- ص.ب.: 366 عمان 11941 الأردن
هاتف: 5231081 فاكس: 5235594-009626
E-mail: dar_alhamed@hotmail.com
daralhamed@yahoo.com
www.daralhamed.net